

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

**ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ПОПАДИНЕЦЬ ІГОР ІГОРОВИЧ

УДК 347.73:336.1.025.12](477)(043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ФОРМИ
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

І. І. Попадинець

Науковий керівник:
Опришко Віталій Федорович,
доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент НАН України

Хмельницький – 2020

АНОТАЦІЯ

Попадинець І. І. Організаційно-правові форми фінансового контролю.

– Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право». – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана Міністерства освіти і науки України; Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова Хмельницької обласної ради, Хмельницький, 2020.

Дисертаційне дослідження присвячене аналізу організаційно-правових форм здійснення фінансового контролю. У роботі розглянуто різні доктринальні тлумачення поняття «фінансовий контроль», звернено увагу на його багатоаспектність і багатогранність. Визначено, що фінансовий контроль є однією з функцій управління, яка є організаційно-правовим способом забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності та ефективності під час мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів уповноваженими на те державою органами, органами місцевого самоврядування, громадськими організаціями, підприємствами, установами та організаціями, незалежно від форм власності, наділеними відповідними контрольними повноваженнями.

Встановлено, що основними засадами, на яких базується організація та здійснення фінансового контролю є принципи фінансового контролю. За відсутності єдиної класифікації в науковій літературі, запропоновано закріпити на законодавчому рівні принципи фінансового контролю, що вказані у Лімській декларації керівних принципів контролю, як один із шляхів гармонізації законодавства України з міжнародним правом, що буде сприяти захисту прав підконтрольних суб'єктів і належній діяльності контролюючих суб'єктів, оскільки вони стануть загальнообов'язковими.

Звернено увагу на те, що складні умови становлення ринкової економіки у

нашій країні вимагають від контрольної функції фінансів посиленого правового регулювання фінансового контролю, що здійснюється суб'єктами фінансового контролю на основі норм фінансового законодавства і має владний характер.

Проведено дослідження генези фінансового контролю та виокремлено етапи його розвитку, які обумовлюють специфіку та ступінь його ефективності в кожний період часу та дають можливість стверджувати, що фінансовий контроль виділився у самостійну спеціальну функцію державного управління фінансами.

Доведено, що в умовах ринкових відносин виникла необхідність у підвищенні ролі саме державного фінансового контролю, впровадження аудиту, як незалежного виду фінансового контролю, інтеграції Рахункової палати України до складу світових фінансово-контрольних організацій. Наголошено на тому, що сучасний стан законодавства України у сфері здійснення фінансового контролю характеризується подальшою інтеграцією України до міжнародного простору, шляхом його гармонізації з міжнародним правом, зокрема з правом ЄС.

Досліджено, що сучасна нормативно-правова база фінансового контролю в Україні є досить розгалуженою, містить як акти вищої юридичної сили, так і підзаконні нормативно-правові акти за відсутності базового рамкового закону «Про фінансовий контроль», який встановить основні правила організації та здійснення фінансового контролю. Наголошено на необхідності створення базового закону, що дасть можливість передбачити єдині засади державної політики в галузі фінансового контролю, стане правовою основою у формуванні цілісної системи фінансового контролю в Україні.

Підкреслено, що внаслідок недосконалості законодавства, відсутності належного методичного забезпечення сучасних систем ефективного управління державними фінансовими ресурсами створюються умови, які надають можливість господарюючим суб'єктам застосовувати схеми мінімізації платежів до бюджету. Принципи незалежності, об'єктивності й прозорості під час фінансових перевірок використання коштів місцевих бюджетів

забезпечуються частково, оскільки служби внутрішнього аудиту на рівні місцевого самоврядування не створено.

Наголошено на посиленні фінансово-правової відповідальності, оскільки правовою підставою її є порушення норм бюджетного, податкового, митного, банківського фінансового законодавства, що передбачає застосування фінансово-правових санкцій.

Підкреслено, що необхідною умовою вдосконалення системи державного управління у сфері фінансового контролю є поступове приведення державного управління до рівня європейських стандартів, забезпечення єдиного злагодженого механізму діяльності всіх органів влади.

Зазначено, що функція контролю в державному управлінні полягає в аналізі та зіставленні фактичного стану у тій чи іншій галузі з вимогами, які поставлено перед ними. Контроль існує на всіх стадіях управління і виступає як загальна функція державного управління.

Встановлено, що в адміністративному праві вузьке розуміння державного управління є основним, яке дозволяє якісно аналізувати виконавчо-розпорядчу діяльність органів виконавчої влади. Модернізація чинної системи фінансового контролю в умовах поступового переходу від адміністративно-бюрократичної до демократичної моделі державного управління виявляється в таких поняттях як «децентралізація», «оцінювання ризиками», «системно-цільовий» метод управління.

Обґрунтовано, що існуюча сьогодні в Україні система органів фінансового контролю є достатньо розгалуженою, містить численні, часто не у всьому пов'язані між собою органи, які слабо взаємодіють в організаційному, правовому, методологічному та інформаційному плані. Сукупність органів державного фінансового контролю можна назвати системою лише в тому випадку, коли вона здатна до самоорганізації, саморегулювання, зможе змінюватися відповідно до зміни середовища, в якому вона перебуває, оскільки існує в межах конкретної держави з конкретним законодавством та економічним розвитком.

З'ясовано, що адміністративно-правовий статус будь-якого органу фінансового контролю – це регламентоване нормами конституційного, адміністративного, фінансового та інших галузей права його повноваження, що характеризується сукупністю прав, обов'язків, гарантій діяльності та відповідальності суб'єкта фінансового контролю.

Встановлено, що правовий статус органів фінансового контролю визначається через функції та завдання, які неоднаково застосовуються у законодавчих нормативно-правових актах. Розглядаючи функції як категорії загального порядку головна увага повинна бути звернена на розкриття змісту управлінської діяльності. Чіткий розподіл функціональних обов'язків між органами унеможливить дублювання і паралелізм у фінансовому контролі.

Визначено, що під формою управління розуміють зовнішній прояв управлінської діяльності органів виконавчої влади у межах, наданих їм повноважень, які здійснюються для реалізації їх функцій, які традиційно поділяють на правові (юридичні) та неправові (організаційні) згідно з настанням юридичних наслідків. Видання нормативно-правових актів та застосування норм права є правовими (юридичними) формами управлінської діяльності, а здійснення організаційних дій, виконання матеріально-технічних операцій належить до неправових (організаційних). Правові форми – це форми реалізації виконавчої влади в межах юридично-владних повноважень, вони завжди мають юридичні наслідки, а тому є адміністративно-правовими та регламентуються адміністративно-правовими нормами. Оскільки фінансовий контроль є функцією управління і перебуває на кожній стадії управлінського процесу, вважаємо, що така диференціація повинна застосовуватися для форм у процесі управління фінансовим контролем.

Зауважено, що в науковій літературі і у національному законодавстві спостерігається ототожнення форм з видами фінансового контролю.

Аргументовано, що видами фінансового контролю є перевірка, ревізія, аудит, інвентаризація та фінансовий моніторинг. Існуючі види фінансового контролю потребують системного удосконалення, розроблення відповідних

методик проведення, які відповідали б сучасним вимогам розвитку фінансової системи та сприяли ефективності їх використання у здійсненні фінансового контролю. Наголошено на дотриманні принципових умов для подальшого розвитку аудиту ефективності та наближення його до найкращої міжнародної практики, що сприяє модернізації бюджетного процесу і підвищенню якості державного управління.

Запропоновано на законодавчому рівні визначити форми і види фінансового контролю, що забезпечить чіткість у застосуванні їх як у науковій літературі, так і у законодавстві.

З'ясовано, що у країнах з розвинутим громадянським суспільством, система органів державного управління фінансами включає загальнодержавний фінансовий контроль; відомчий фінансовий контроль; аудит. Спільні риси такого контролю зафіксовані в принципах Лімської декларації керівних принципів контролю. Адаптація провідного європейського та світового досвіду до національного законодавства у сфері фінансового контролю дозволить впровадити ефективні методи та прийоми при проведенні фінансового контролю.

Доведено, що невідповідність фінансового контролю завданням сьогодення полягає у проблемах нормативно-правового, організаційного, методологічного, інформаційного та кадрового характеру, які призводять до зниження ефективності та об'єктивності проведення фінансового контролю, нераціонального управління державним майном і використання бюджетних ресурсів та фінансових правопорушень.

Зосереджено увагу на тому, що першим і найважливішим етапом перспективного розвитку правового регулювання фінансового контролю та створення єдиної системи фінансового контролю є вироблення і прийняття її Концепції, яка повинна стати основою розроблення часткових концепцій аудиту, внутрішнього фінансового контролю, громадського контролю тощо. Зазначене вказує на необхідність пошуку шляхів удосконалення правового регулювання фінансового контролю, враховуючи як особливості національної

економіки, так і позитивний зарубіжний досвід у цій сфері фінансових відносин.

Ключові слова: фінансовий контроль, фінансово-правові санкції, державне управління, правові форми, неправові форми, аудит ефективності, бюджетна децентралізація, зовнішній фінансовий контроль, внутрішній фінансовий контроль, внутрішній аудит.

SUMMARY

Popadynets I.I. Organizational and legal forms of financial control. - Qualified scientific work on the rights of manuscript.

The thesis for the Candidate of Law Degree in specialty 12.00.07 "Administrative Law and Process, Financial Law, Information Law". - Vadim Hetman National Economic University of Kiev, Ministry of Education and Science of Ukraine; Khmelnytsky University of Management and Law named after Leonid Yuzkov of Khmelnytsky Regional Council, Khmelnytsky, 2020.

The thesis is devoted to the analysis of organizational and legal forms of financial control. Different doctrinal interpretations of the concept of "financial control" are considered in the paper, a focus is made on its multidimensionality and versatility. It is determined that financial control is one of the functions of management, which is an organizational and legal way of ensuring the legality, financial discipline, rationality and efficiency in the course of mobilization, distribution and use of financial resources by the authorized state bodies, local self-government bodies, public organizations, enterprises, institutions and organizations which, irrespective of ownership, are vested with appropriate supervisory powers.

It is established that the basic principles of the organization and implementation of financial control are the principles of financial control. On account of the absence of a single classification in the scientific literature, it is proposed to consolidate at the legislative level the principles of financial control, which are specified in the Lima Declaration of Guiding Principles of Control, as one of the ways of the compliance of

Ukrainian legislation with international law, which will help to protect the rights of entities under control and the proper activities of controlling subjects since they are likely to become mandatory.

Attention is drawn to the fact that the difficult conditions for the development of a market economy in our country require from the controlling function of finances the strengthened legal regulation of the exercise of financial control, which is performed by the subjects of financial control on the basis of the rules of financial legislation and is of authoritative nature.

The study of the genesis of financial control has been made and the stages of its development have been singled out, which determine the specificity and degree of its effectiveness in each period of time and make it possible to state that the financial control has been allocated to an independent special function of public financial management.

It is proved that in the conditions of market relations there is a need to enhance the role of state financial control, the introduction of auditing as an independent type of financial control, the integration of the Accounting Chamber of Ukraine into the structure of the world financial and controlling organizations. It is emphasized that the current state of the legislation of Ukraine in the sphere of financial control is characterized by the further integration of Ukraine towards the international space through its harmonization with international law, in particular, with EU law.

It is analyzed that the modern legal framework of financial control in Ukraine is quite extensive, contains both acts of higher legal force and by-laws in the absence of a basic framework law "On Financial Control", which would set the basic rules for the organization and implementation of financial control. A focus is made on the necessity of the creation of a basic law, which will make it possible to foresee common principles of the state policy in the field of financial control and become a legal basis in the formation of a comprehensive system of financial control in Ukraine.

It is emphasized that, due to the imperfection of the legislation, the lack of a proper methodological support of modern systems of efficient management of public

financial resources, conditions are created that enable economic entities to apply budget minimization schemes. The principles of independence, objectivity and transparency in financial audits of the use of local budget funds are partially provided since there are no internal audit services at the local government level.

Emphasis is made on strengthening the financial and legal responsibility, since its legal basis is a violation of the rules of budget, tax, customs, banking financial legislation, which provides for the application of financial and legal sanctions.

It is emphasized that a prerequisite for improving the system of public administration in the field of financial control is the gradual bringing of public administration to the level of European standards, ensurance of a single harmonized mechanism of activity of all authorities.

It is noted that the function of control in public administration is to analyze and compare the actual situation in a particular industry with the requirements that are set before them. Control exists at all stages of administration and acts as a general function of state government.

It is established that in the administrative law the conception of public administration in its narrowest sense is the most significant, which allows to analyze qualitatively the executive-administrative activity of executive bodies. Modernization of the current system of financial control in the conditions of gradual transition from administrative-bureaucratic to democratic model of public administration is manifested in such concepts as "decentralization", "risk assessment", "system-targeted" method of management.

It is justified that the current system of financial control authorities in Ukraine is sufficiently ramified including numerous, often non-related bodies with little interaction in organizational, legal, methodological and informational sense. A set of public financial control bodies can be called a system only if it is capable of self-organization, self-regulation or will be able to modify according to the change of the environment in which it is located, since it exists within a specific state with relevant legislation and economic development.

It is found out that the administrative and legal status of any body of financial control governed by the norms of the constitutional, administrative, financial and other branches of the law of its authority and characterized by a set of rights, duties, guarantees of activity and responsibility of the subject of financial control.

It is established that the legal status of financial control bodies is determined by the functions and tasks that are not applied equally in the legislative normative acts. When considering functions as categories of general order, the main focus should be made on disclosing the content of management activities. A clear division of responsibilities between authorities will make it impossible to duplicate and concurrency in financial control.

It is determined that the form of management is understood as an external manifestation of the administrative activity of executive bodies within the limits of the powers conferred on them, which are fulfilled for the purpose of exercising their functions that are traditionally divided into legal and non-legal (organizational) according to the onset of legal consequences. The issuance of normative legal acts and application of norms of law are legal forms of administrative activity, and implementation of organizational actions, performance of logistical operations belongs to non-legal (organizational) ones. Legal forms as the forms of accomplishment of the executive power within the limits of the legal-authoritative powers always have legal consequences, and, therefore, are of administrative-legal nature and regulated by administrative-legal norms. Since the financial control is a function of management and exists at every stage of the management process, it is believed that such differentiation should be applied to the forms in the process of financial control management.

It is noted that the scientific literature and national legislation identify the forms of financial control with its types.

It is suggested that the types of financial control are check-up, revision, audit, inventory and financial monitoring. Existing types of financial control require systematic improvement, development of appropriate methodologies for carrying out, which would meet the modern requirements of the development of the financial

system and contribute to the effectiveness of their use in the implementation of financial control. Emphasis is made on the fundamental conditions for further development of the efficiency audit and bringing it closer to the best international practice, which contributes to the modernization of the budget process and the improvement of the quality of public administration.

It is proposed on the legislative level to clearly define the forms and types of financial control that will provide clarity in the application of them both in the scientific literature and legislation.

It is found out that in the developed countries the system of public financial management bodies, in general, include: nationwide financial control; departmental financial control; audit. The common features of such control are stated in the principles of the Lima Declaration of Control Guidelines. Adaptation of the leading European and world experience to the national legislation in the field of financial control will allow to introduce effective methods and techniques in conducting financial control.

It is proved that the inadequacy of financial control with the tasks of the present lies in the problems of regulatory, organizational, methodological, information and personnel nature, which in their totality lead to a decrease in the efficiency and objectivity of financial control, irrational management of state property and use of budget resources and financial offenses.

An attention is drawn to the fact that the first and most important stage of the prospective development of legal regulation of financial control and the creation of a unified system of financial control is the development and adoption of its Concept, which should be the basis for the development of partial concepts of audit, internal financial control, public control. etc. The above-stated indicates on the need to find ways to improve the legal regulation of financial control, taking into account both the features of the national economy and the positive foreign experience in this area of financial relations.

Keywords: financial control, financial sanctions, public administration, legal forms, non-legal forms, efficiency audit, budget decentralization, external financial control, internal financial control, internal audit.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Попадинець І. І. Форми фінансового контролю: проблеми класифікації у правовій літературі. *Митна справа*. 2011. № 3 (75). Ч. 2. С. 258-264.
2. Попадинець І. І. Законність і фінансова дисципліна як основні принципи здійснення фінансового контролю. *Митна справа*. 2011. № 6 (78), Ч. 2, книга 1. С. 210-215.
3. Попадинець І. І. До питання про поняття і сутність фінансового контролю. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2011. Вип. 4. С. 206-216.
4. Попадинець І. І. Счетная палата в системе органов государственного финансового контроля Украины. *LEGEA SI VIATA*. 2014. № 6/3. С. 99-102.
5. Попадинець І. І. Правові форми здійснення фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2015. Випуск 4. Том. 2. С.132-135.
6. Попадинець І. І. Визначення основних принципів фінансового контролю у законодавстві України. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. Випуск 6. Том 2. С. 132-135. (Видання включено до міжнародної наукометричної бази даних «Index Copernicus International» (Польща).
7. Попадинець І. І. Перспективи розвитку правового регулювання фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2017. Випуск 45. Том 2. С. 35-38. (Видання включено до міжнародної наукометричної бази даних «Index Copernicus International» (Польща).

8. Попадинець І. І. Поняття і сутність фінансового контролю як правової категорії. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Випуск 5. Т. 2. С. 132-136. (Видання включено до міжнародної наукометричної бази даних «Index Copernicus International» (Польща)).

9. Попадинець І. І. Визначення організаційно-правових форм фінансового контролю: проблемні питання теорії та практики. *Право і суспільство*. 2018. № 1. С. 222-227. (Видання включено до міжнародної наукометричної бази даних «Index Copernicus International» (Польща)).

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

10. Попадинець І. І. Місце Рахункової палати в системі органів контролю. *Правова система в умовах розвитку сучасної державно-правової дійсності : генезис та напрями вдосконалення* : збірник матеріалів юридичної науково-практичної Інтернет-конференції «Актуальна юриспруденція». (м. Київ, 15 грудня 2011 р.). К., 2011. С. 99-103.

11. Попадинець І. І. Інститут фінансового контролю в системі фінансового права. *Національне та міжнародне право в сучасному вимірі* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Запоріжжя, 28-29 вересня 2012 р.). [у 2-х ч.]. Запоріжжя : «Істина», 2012. Ч. II. С. 61-63.

12. Попадинець І. І. Проблемні питання фінансового контролю у бюджетній сфері. *Юриспруденція: актуальні проблеми теорії і практики* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 05-06 жовтня 2012 р.). [у 2-х ч.]. Львів : «Центр правничих ініціатив», 2012. Ч. II. С. 37-39.

13. Попадинець І. І. Принципи фінансового контролю: питання систематизації. *Актуальні питання юридичної науки – 2013* : збірник доповідей та статей Всеукраїнської науково-практичної конференції «Актуальні питання юридичної науки – 2013» (м. Львів, 26 квітня 2013 року). Львів : Львівський інститут Міжрегіональної академії управління персоналом, 2013. С. 121-129.

14. Попадинець І. І. Особливості управлінських відносин у сфері фінансового контролю України. *Державне регулювання суспільних відносин* :

розвиток законодавства та проблеми правозастосування : Міжнародна науково-практична конференція, (м. Київ, 8-9 липня 2016 р.). К., 2016. С.109-112.

15. Попадинець І. І. Проблемні питання визначення організаційно-правових форм фінансового контролю. *Актуальні проблеми правових наук в євроінтеграційному вимірі* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 15-16 грудня 2017 року). Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2017. Ч. 2. С. 43-46.

16. Попадинець І. І. Впровадження у національну практику вимог міжнародних стандартів фінансового контролю. *Тенденції розвитку юридичної науки в інформаційному суспільстві* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 29-30 грудня 2017 р.) Одеса, 2017. С. 159-162.

17. Попадинець І. І. Особливості здійснення внутрішнього фінансового контролю в країнах ЄС та в Україні. *International scientific and practical conference «Legal practice in EU countries and Ukraine at the modern stage»* : Conference proceedings, (January 25-26, 2019. Arad). Arad : Izdevnieciba «Baltija Publishing». 2019. С. 419-423.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	16
ВСТУП.....	17
РОЗДІЛ 1. ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	26
1.1 Сутність та правовий зміст категорії «фінансовий контроль».....	26
1.2 Становлення правового регулювання здійснення фінансового контролю.....	46
1.3 Сучасний стан законодавства України щодо здійснення фінансового контролю.....	64
Висновки до розділу 1	86
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИЙ ЗМІСТ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ЗДІЙСНЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	88
2.1 Сутність державного управління у сфері здійснення фінансового контролю.....	88
2.2 Система та правовий статус органів фінансового контролю.....	108
2.3 Форми та види державного фінансового контролю	130
Висновки до розділу 2	149
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	151
3.1 Досвід зарубіжних країн в організації системи фінансового контролю та його використання в Україні.....	151
3.2 Шляхи удосконалення правового регулювання фінансового контролю в Україні з врахуванням зарубіжного досвіду.....	170
Висновки до розділу 3	187
ВИСНОВКИ.....	189
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	196
ДОДАТКИ.....	224

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

INTOSAI – Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю;
EUROSAI – Європейська організація вищих органів фінансового контролю;
ЄС – Європейський Союз;
ДАСУ – Державна аудиторська служба України;
ДКСУ – Державна казначейська служба України;
ІА – Інститут внутрішніх аудиторів;
ІFAC – Міжнародна федерація бухгалтерів;
ВОФК – вищий орган фінансового контролю;
ДФК – державний фінансовий контроль;
ДВФК – державний внутрішній фінансовий контроль;
ВК – внутрішній контроль;
ВА – внутрішній аудит;
ДФА – Державний фінансовий аудит
ДФСУ – Державна фіскальна служба України;
ДЗФК – державний зовнішній фінансовий контроль;
ВОКДФ – вищий орган контролю державних фінансів;
ВОДФК – вищий орган державного фінансового контролю;
ЄСДФК – єдина система державного фінансового контролю;
ПЦМ – програмно-цільовий метод;
МВФ – Міжнародний валютний фонд.

ВСТУП

Актуальність теми. Фінансовий контроль є обов'язковим атрибутом економіки будь-якої країни, оскільки виступає основним джерелом інформації про дійсний фінансовий стан окремого підприємства, установи, організації, економіки країни в цілому, про фінансові резерви та про можливі випадки зловживань. Від рівня організації та здійснення фінансового контролю залежать повнота та своєчасність надходження коштів до публічних фондів, дотримання чинного законодавства під час їх розподілу та використання.

Проте розбудова державності у нашій країні супроводжується ускладненням процесів в економічній, правовій, соціальній та політичній сферах суспільного життя. З розвитком ринкових умов господарювання з'явилися нові підходи до сутності та систематизації контролю, наближені до сучасних світових стандартів – фінансовий контроль сьогодні вже не наділений виключно примусовим характером.

Актуальність теми дисертаційного дослідження посилюється проведенням реформ у сфері фінансового контролю, подолання корупції, гармонізації національного законодавства зі стандартами Європейського Союзу, що спричинило певні проблеми визначеності термінології, ототожнення окремих понять, перетин та дублювання низки функцій суб'єктів контролю тощо.

Зважаючи на це, особливо дискусійним залишається питання щодо визначення організаційно-правових форм фінансового контролю та закріплення їх у законодавстві України, системи та правового статусу фінансово-контрольних органів тощо. Нечітке визначення завдань і функцій, шляхів та меж взаємодії органів фінансового контролю є однією із причин неналежного здійснення фінансового контролю, зниження рівня його ефективності.

Актуальність дисертаційного дослідження обумовлюється також тими обставинами, що в Україні організація і здійснення належного фінансового контролю перебуває на стадії його розбудови. Вказане відповідно зумовлює наявність суперечливих питань, недостатню розробленість певних теоретичних

положень, відсутність комплексного дослідження правових проблем організаційно-правових форм фінансового контролю.

Проблемам розвитку фінансового контролю присвячено значну кількість наукових публікацій. Вагомий внесок у дослідження окремих аспектів цієї проблематики зробили такі українські вчені-юристи: Є. О. Алісов, О. Ф. Андрійко, О. О. Бандурка, Г. В. Бех, Ф. Ф. Бутинець, Л. К. Воронова, О. П. Гетманець, М. М. Головань, Т. Б. Грек, В. М. Дереконь, Е. С. Дмитренко, О. О. Дмитрик, І. К. Залюбовська, С. Т. Кадькаленко, Л. М. Касьяненко, Л. Л. Кінащук, А. Т. Ковальчук, І. Є. Криницький, Н. П. Кучерявенко, А. В. Малишев, В. Г. Мельничук, В. П. Нагребельний, В. Ф. Опришко, О. П. Орлюк, І. В. Панова, О. П. Пащенко, П. С. Пацурківський, В. Ф. Роль, Л. А. Савченко, В. М. Уложенко, Б. Ф. Усач та інші.

Фінансовий контроль досліджували багато вчених-економістів, зокрема: М. Ф. Базась, І. В. Басанцов, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, О. Д. Василик, Н. Г. Виговська, В. М. Гаращук, І. В. Грицюк, В. В. Гулько, Л. В. Дікань, Є. В. Дейнеко, О. П. Зварич, І. М. Іванова, А. О. Єпіфанов, О. П. Кириленко, Є. В. Калюга, В. І. Каленська, О. Т. Колодій, В. Г. Мельничук, М. П. Мельник, В. Ф. Піхоцький, І. Б. Стефанюк, В. І. Стоян, Н. А. Фукс, О. В. Шевчук, Н. В. Шевченко, О. О. Чечуліна, Ф. О. Ярошенко та інші.

Проблематику фінансового контролю вивчали такі зарубіжні науковці: А. Арене, Р. Адамс, Є. Аткинсон, Дж. Бейлі, І. А. Белобжецький, Н. Д. Бровкіна, Дж. Бюкенен, Л. І. Вороніна, О. Ю. Грачева, Н. Д. Еріашвілі, Р. Зоді, Дж. Ваттс, Д. Ірван, М. В. Карасева, А. Н. Козирін, Ю. А. Крохина, М. В. Мельник, Н. Д. Погосян, Дж. Робертсон, В. М. Родіонова, А. В. Румянцев, П. Самуельсон, Дж. Стігліц, Н. І. Хімічева, Л. Я. Хоріна, С. О. Шохін, І. П. Устинова та інші.

Питання фінансового контролю у сфері державного управління розглядали Г. В. Дмитренко, Є. В. Калюга, Р. В. Косинський, А. В. Хмельков.

У роботах вказаних авторів сформовано теоретико-методологічну базу дослідження проблем організації, державного управління та правового забезпечення фінансового контролю. Втім, аналіз наукової літератури та

чинного законодавства вказують на недостатнє висвітлення проблемних питань організаційно-правових форм фінансового контролю.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано згідно з планом наукової роботи кафедри підприємницького та корпоративного права Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана та виконано відповідно до «Національної доктрини розвитку освіти», затвердженої Указом Президента України від 17.04.2002 року № 347/2002; «Пріоритетних тематичних напрямків наукових досліджень і науково-технічних розробок на період до 2020 року», затверджених Постановою Кабінету Міністрів від 07.09.2011 року № 942; «Пріоритетних напрямків розвитку правової науки на 2016-2020 рр.», затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 03.03.2016 року; науково-дослідної теми Навчально-наукового інституту «Юридичний інститут Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» «Угода про асоціацію України з ЄС як основа розвитку її національного законодавства» (номер державної реєстрації 0115U003418).

Мета і задачі дослідження. *Мета* дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі досягнень юридичної науки, вдосконалення законодавства України та практики його застосування розкрити загальні засади організаційно-правових форм здійснення фінансового контролю в Україні, сформулювати теоретичні висновки та пропозиції щодо їх вдосконалення.

Відповідно до поставленої мети основна увага автора зосереджена на вирішенні таких *задач*:

- з'ясувати сутність поняття «фінансовий контроль» та його правову природу;
- охарактеризувати становлення правового регулювання здійснення фінансового контролю;
- проаналізувати чинне законодавство України про фінансовий контроль та розробити пропозиції щодо його удосконалення;

- розкрити сутність державного управління у сфері здійснення фінансового контролю;
- дослідити систему та правовий статус органів фінансового контролю;
- визначити форми та види державного фінансового контролю;
- дослідити досвід зарубіжних країн в організації системи фінансового контролю та можливість його використання в Україні;
- окреслити шляхи удосконалення правового регулювання фінансового контролю в Україні.

Об'єктом дослідження є правовідносини, що виникають у сфері здійснення фінансового контролю в Україні.

Предметом дослідження є організаційно-правові форми фінансового контролю.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційної роботи складає комплексне використання загальнонаукових та спеціально-правових методів дослідження. Методи дослідження обрано відповідно до поставленої мети та завдань з урахуванням об'єкта та предмета дослідження.

У дисертаційній роботі було використано як загальнонаукові, так і спеціально-правові методи наукового пізнання, порівняння та протиставлення у систематизації емпіричного матеріалу та отриманні власних теоретичних результатів для досягнення поставленої мети, зокрема: діалектичний, логічний, аналізу і синтезу, історико-правовий, порівняльно-правовий, логіко-семантичний, формально-догматичний, метод системно-структурного аналізу.

Діалектичний метод застосовано для вивчення фінансового контролю у динаміці, розвитку та суперечностях (розділи 1, 2). *Логічний метод* зумовив послідовність висловлених суджень, понять і висновків (підрозділи 1.1, 1.3, 2.1), *метод аналізу* застосовано для вивчення окремих аспектів правового статусу органів фінансового контролю (підрозділ 2.2), *метод синтезу* – для визначення загальних особливостей здійснення фінансового контролю (підрозділ 1.1). *Історико-правовий метод* використано у дослідженні законодавства щодо становлення правового регулювання фінансового

контролю в часі (підрозділ 1.2). За допомогою *логіко-семантичного методу* розвинуто понятійний апарат дослідження (підрозділи 1.1, 2.3). *Порівняльно-правовий метод* застосовувався для аналізу чинного законодавства та порівняння його з зарубіжним (підрозділи 1.3, 3.2). *Метод системно-структурного аналізу* дозволив дослідити систему органів фінансового контролю, їх класифікацію, визначити форми та види державного фінансового контролю (підрозділи 2.2, 2.3). За допомогою *формально-догматичного методу* дослідження аналізувалися норми чинного законодавства та пропозиції щодо їх удосконалення (підрозділи 1.3, 3.2).

Нормативно-правовою основою роботи стали положення Конституції України, Бюджетного кодексу України, Законів України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», «Про Рахункову палату» та інших нормативно-правових актів України, а також законодавство європейських країн з питань фінансового контролю.

Емпіричну базу дисертаційного дослідження складають узагальнення практики застосування чинного законодавства України, матеріали та публікації у вітчизняних та зарубіжних періодичних виданнях, а також офіційні статистичні показники щодо здійснення фінансового контролю.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є новим за змістом комплексним науковим дослідженням організаційно-правових форм фінансового контролю. У роботі проведено аналіз теоретичних і практичних проблем, які виникають у сфері здійснення фінансового контролю, виявлено недоліки та прогалини у правовому регулюванні та сформульовано й обґрунтовано низку концептуальних положень, які містять елементи наукової новизни, зокрема:

уперше:

1) обґрунтовано необхідність створення базового рамкового закону «Про фінансовий контроль», який встановить основні правила організації та здійснення фінансового контролю, дасть можливість передбачити єдині засади

державної політики в галузі фінансового контролю, стане правовою основою у формуванні цілісної системи фінансового контролю в Україні;

2) запропоновано оптимальну систему принципів фінансового контролю, таких як: законність, незалежність, об'єктивність, компетентність, гласність, додержання професійної етики та фінансової дисципліни; задекларована необхідність їх нормативного закріплення у законодавстві щодо здійснення фінансового контролю з метою гармонізації з відповідними принципами міжнародного права;

3) розкрито сутність державного управління у сфері здійснення фінансового контролю, де контроль виступає як функція державного управління та існує на всіх стадіях управлінських процесів;

4) аргументовано доцільність використання у фінансовому контролі таких форм державного управління: правові (юридичні) та неправові (організаційні), оскільки фінансовий контроль є функцією управління. Зазначені форми є одночасно організаційним і правовим способом здійснення фінансового контролю, його законності, ефективності та раціональності;

5) опираючись на доктринальні наукові дослідження та нормативно-правові акти у сфері фінансового контролю, запропоновано більш змістовне, з урахуванням сучасних підходів юрисдикційної практики, визначення поняття «фінансовий контроль»;

удосконалено:

6) класифікацію органів фінансового контролю за такими критеріями: за масштабом діяльності; за компетенцією контролюючих органів; за місцем у системі органів фінансового контролю; за суб'єктним складом; за підпорядкуванням і характером внутрішньо системних зв'язків між ними;

7) зміст таких загальних та особливих ознак, як функції і завдання, що характеризують поняття розмежування компетенції органів, уповноважених здійснювати фінансовий контроль, через призму їх правового статусу. Функціям властива безперервність і постійність, а завдання передбачають

тимчасовість, тому необхідним є чітке закріплення функцій у статусі органів фінансового контролю шляхом визначення їх завдань;

8) існуючі теоретичні підходи до визначення таких видів фінансового контролю як: перевірка, ревізія, аудит, інвентаризація, моніторинг;

набули подальшого розвитку:

9) застосування історико-правового аналізу правового регулювання фінансового контролю з метою виявлення прогалин та упущень у його становленні та регулюванні;

10) пропозиції стосовно забезпечення ефективності та результативності фінансового контролю шляхом удосконалення механізму фінансово-правової відповідальності, що мінімізує корупцію у сфері здійснення фінансового контролю;

11) питання модернізації чинної системи фінансового контролю в умовах поступового переходу від адміністративно-бюрократичної до демократичної моделі державного управління;

12) рекомендації щодо забезпечення відповідності внутрішньодержавних нормативно-правових актів міжнародно-правовим зобов'язанням України та створення належного механізму впровадження міжнародно-правових зобов'язань України в національне законодавство.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що положення, висновки і пропозиції проведеного дослідження, викладені автором, можуть бути використані у:

- *науково-дослідній роботі* – як основа для подальшого поглибленого теоретичного вивчення організаційно-правових форм фінансового контролю;

- *правотворчості* – для вдосконалення чинного фінансового законодавства, яке регулює питання у сфері фінансового контролю;

- *правозастосовній діяльності* – для застосування рекомендацій і пропозицій дослідження в адміністративній діяльності органів, що уповноважені здійснювати фінансовий контроль; (*довідка Департаменту*

економічної політики Львівської обласної державної адміністрації №1-12/1123 від 25.11.2019 року) (Додаток Б);

- навчальному процесі – під час викладання та підготовки методичних матеріалів з навчальних дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право», «Бюджетне право», при оновленні спецкурсу «Правові основи здійснення фінансового контролю» (довідка Львівського інституту ПрАТ «ВНЗ МАУП» № 3/20 від 13.01.2020 року (Додаток В); довідка Національного університету «Львівська політехніка» № 67-01-85 від 17.01.2020 року) (Додаток Г).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійним дослідженням автора. Висновки, пропозиції та рекомендації, у тому числі й ті, що характеризують наукову новизну, одержані автором особисто.

Апробація результатів дослідження. Дисертація виконана й обговорена на кафедрі підприємницького та корпоративного права Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана. Окремі висновки та узагальнення дослідження висвітлювалися дисертантом на таких наукових заходах: Науково-практичній інтернет-конференції «*Актуальна юриспруденція*» (15 грудня 2011 року, м. Київ), Міжнародній науково-практичній конференції «*Національне та міжнародне право в сучасному вимірі*» (28-29 вересня 2012 року, м. Запоріжжя), Міжнародній науково-практичній конференції «*Юриспруденція: актуальні проблеми теорії і практики*» (5-6 жовтня 2012 року, м. Львів), Всеукраїнській науково-практичній конференції «*Актуальні питання юридичної науки*» (26 квітня 2013 року, м. Львів), Міжнародній науково-практичній конференції «*Державне регулювання суспільних відносин: розвиток законодавства та проблеми правозастосування*» (8-9 липня 2016 року, м. Київ), Міжнародній науково-практичній конференції «*Актуальні проблеми правових наук в євроінтеграційному вимірі*» (15-16 грудня 2017 року, м. Харків), Міжнародній науково-практичній конференції «*Тенденції розвитку юридичної науки в інформаційному суспільстві*» (29-30 грудня 2017 року, м. Одеса), Міжнародній

науковій та практичній конференції «*Legal practice in EU countries and Ukraine at the modern stage*» (January 25-26, 2019, Arad).

Публікації. Основні положення та висновки дисертації знайшли своє відображення у 17 публікаціях, а саме: вісім у наукових виданнях України, визначених фаховими з юридичних наук, з яких чотири включені до міжнародної наукометричної бази Index Copernicus International (Республіка Польща); одна у науковому періодичному виданні інших держав; а також у восьми збірниках тез матеріалів науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг роботи. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, які охоплюють вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертаційного дослідження становить 233 сторінки, із них 195 сторінок основного тексту. Список використаних джерел складає 273 найменування. Додатки викладено на 10 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1 Сутність та правовий зміст категорії «фінансовий контроль»

Аналіз наукової літератури показав, що питання фінансового контролю були і є предметом дослідження і вчених-юристів, і економістів. Питання фінансового контролю вивчали такі вчені, як: О. Ф. Андрійко [1], Н. Д. Бровкіна [2], О. Ю. Грачова [3; 4], Л. М. Касьяненко [5], Л. А. Савченко [6; 7], І. П. Устинова [8] та інші. Основні теоретичні питання фінансового контролю сформовані у працях відомих вчених юристів у галузі фінансового права: Л. К. Воронової [9], С. Т. Кадькаленка [10], Г. В. Бех [11], О. О. Дмитрик [11], М. П. Кучерявенка [12], П. С. Пацурківського [13], Н. І. Хімичевої [9] та інших.

У працях науковців досліджувались різні аспекти фінансового контролю, а саме: О. Ф. Андрійко аналізувала проблеми державного контролю у сфері виконавчої влади; Л. М. Касьяненко досліджувала здійснення фінансового контролю у сфері органів державної податкової служби України; праці І. П. Устинової присвячені комплексному теоретичному аналізу суспільних відносин, пов'язаних з правовим регулюванням та повноваженнями органів виконавчої влади в здійсненні фінансового контролю в Україні; предметом вивчення О. Ю. Грачової став державний фінансовий контроль як економічна та правова категорія, його роль у боротьбі з економічними правопорушеннями і злочинами в умовах формування ринку в Російській Федерації.

Останні дослідження у сфері фінансового контролю на рівні дисертаційних робіт проводили такі вчені-економісти як: Н. В. Шевченко [14], В. В. Гулько [15], Є. В. Дейнеко [16], І. В. Грицюк [17], В. Ф. Піхоцький [18], та юристи: А. В. Костюк [19], Є. М. Свінцицький [20], О. С. Койчева [21].

Так, В. В. Гулько досліджував напрями реформування системи державного фінансового контролю в євроінтеграційних процесах; В. Ф. Піхоцький –

аналізував сучасну систему державного фінансового контролю в Україні; А. В. Костюк – досліджувала організаційно-правові засади державного фінансового контролю; О. С. Койчева – піднімала проблемні питання Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю.

Оскільки фінансовий контроль вважають однією із функцій державного управління, дослідження ведуться і у цьому напрямі, а саме: Г. В. Дмитренко вивчав фінансово-економічний аспект організації і здійснення державного контролю [22]; Р. В. Косинський аналізував фінансовий контроль у системі державного управління господарськими процесами [23]; А. В. Хмельков досліджував механізм формування системи державного фінансового контролю в Україні [24].

У своїх працях вчені наголошують на необхідності формування сучасної моделі фінансового контролю України у зв'язку з зростанням залежності від міжнародних економічних факторів впливу, що розширить його зміст, дасть можливість уточнити механізми взаємодії між складовими структури, створить передумови його адекватної реакції на дію різного роду чинників.

За загальним визначенням, слово «контроль» походить від французького «controle», що означає «перевірка» або від старофранцузького «contre-rolle» – «список, що має дублікат для перевірки». Проте вчені по-різному тлумачать цей термін, а саме: як такий, що здійснює корегування підконтрольного об'єкта [25, с. 5-10], як перевірка, а також спостереження з ціллю перевірки для протидії чомусь небажаному [26, с. 37].

Н. Д. Погосян вважає, що контроль у сфері фінансів можна визначити як «сукупність регулярних і безперервних процесів, шляхом яких учасники у легітимній формі забезпечують ефективне функціонування державного сектора», а також діяльність інших господарських суб'єктів незалежно від форм власності [27, с. 109].

Н. І. Обушна зазначає, що контроль – це процес цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає «системний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи

завдань у процесі їх виконання» [28, с. 66]. Не можна погодитися з таким визначенням, оскільки контроль відрізняється від спостереження і нагляду тим, що є не пасивним, а активним учасником управління.

Великий енциклопедичний юридичний словник характеризує контроль як функцію, що дає змогу отримувати достовірну і об'єктивну інформацію про фактичний стан справ на підконтрольному об'єкті, про стан виконання законів, про хід виконання відповідних рішень і рекомендацій, вживати оперативних заходів щодо запобігання, виявлення та припинення дій, які суперечать встановленим нормам [29, с. 180].

Водночас, Лімська декларація керівних принципів контролю, яка прийнята у 1977 році IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів, статтею 1 Загальних положень визначає контроль не як самоціль, а як «обов'язковий елемент регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому» [30].

Особливим видом контролю є фінансовий контроль, який пов'язаний з використанням вартісних категорій, що мають свою сферу застосування й відповідну цільову спрямованість, суть якого у визначеннях, які дають цьому поняттю науковці.

Низка вчених (В. Ф. Опришко, Ф. П. Шульженко, С. І. Шимон) характеризують фінансовий контроль як «регламентовану правовими нормами діяльність державних і муніципальних та інших публічних органів з перевірки своєчасності й точності планування, обґрунтованості й повноти надходження коштів у відповідні фонди, правильності та ефективності їх використання» [31, с. 193]. Однак, науковці не зазначають, про які інші публічні органи йдеться.

О. М. Козирін вважає, що під фінансовим контролем потрібно розуміти

«діяльність державних органів, а в певних випадках і недержавних організацій, наділених законом відповідними повноваженнями з метою встановлення законності і достовірності фінансових операцій, об'єктивної оцінки економічної ефективності фінансово-господарської діяльності і виявлення резервів її підвищення, збільшення доходів до бюджету і збереження державної власності» [32]. Проте науковець не уточнює, у яких випадках недержавні організації згідно із законом наділені відповідними повноваженнями.

С. Т. Кадькаленко характеризує фінансовий контроль як «цілеспрямовану діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, спрямовану на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин» [33, с. 67]. У наведеному визначенні не зрозуміло, які органи належать до законодавчих, оскільки таким органом в Україні є Верховна Рада, тому застосовувати термін «законодавчих» у множині не зовсім доцільно, та також не зазначено про органи місцевого самоврядування як суб'єкти фінансового контролю. Такий контроль, потрібно зазначити, здійснюють і інші державні органи, зокрема суди і прокуратура.

Фінансовий контроль розглядається іншими науковцями як *діяльність*, а саме: «діяльність державних і громадських органів, що спрямована на перевірку обґрунтованості процесів формування і раціонального використання коштів з метою встановлення вірогідності, законності і доцільності операцій» [34, с. 6]; «діяльність органів державної влади щодо забезпечення законності і фінансової дисципліни та інформування громадськості у сфері управління державними фінансовими ресурсами та фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання» [35, с. 20]; «комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства» [36]; «комплексна

фінансово-правова діяльність, що здійснюється законодавчими та виконавчими органами влади всіх рівнів, а також спеціально створених установ, для забезпечення законності й ефективності формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян, а також успішного досягнення поставлених цілей у сфері фінансів» [28, с. 66].

Багато вчених трактують фінансовий контроль *саме як контроль*, вказують на те, що це «контроль за законністю і доцільністю дій у сфері утворення, розподілу і використання грошових фондів держави і суб'єктів місцевого самоврядування з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни і окремих регіонів» [9]; «контроль за законністю дій у процесі збирання, розподілу і використання грошових фондів держави і муніципальних утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики у суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян» [3, с. 112];

Низка вчених у понятті «фінансовий контроль» вбачають *функцію управління*. На переконання О. І. Барановського, контроль є «особливим видом діяльності, який характеризується цільовою спрямованістю, однорідністю змісту й однотипністю способів його існування», а отже, є самостійною функцією управління [37, с. 7]. Відомий вітчизняний економіст В. Ф. Піхоцький висловлює аналогічну думку і вважає, що «контроль є самостійною функцією (етапом) управління і особливим видом діяльності, якій притаманна цільова спрямованість, конкретний зміст та способи її здійснення» [38, с. 301]. О. М. Федорчук, також зазначає, що «державний контроль є закономірним продовженням державного управління, а ствердження про управлінську діяльність є одночасно ствердженням і про наявність діяльності контрольної, як похідної від управлінської, що невід'ємно її доповнює, існує одночасно і нібито «паралельно» з нею». Відтак «(контрольна) діяльність є управлінською» [39, 10-11].

Фінансовий контроль визначають як *особливу управлінську функцію* держави. Реалізація цієї функції полягає у встановленні таких правових норм,

які зможуть забезпечити суб'єктам господарювання порядок використання фінансових ресурсів, виявлення правопорушень у цій частині підприємницької діяльності, усунення правопорушень та блокування незаконних фінансових операцій, проведення моніторингу чи інших дій за дотриманням норм фінансового законодавства, вживання заходів щодо компенсації збитків, які завдані державі суб'єктами господарювання та громадянами [40, с. 22-23]. Водночас, варто погодитися з думкою Б.І. Стефанюка, який зауважує, що «контроль не підміняє собою управління, оскільки не забезпечує законного й ефективного використання ресурсів – завдання управління, а лише сприяє цьому» [41, с. 85].

Інші науковці наголошують на тому, що фінансовий контроль є *державним*. Наприклад, М. П. Кучерявенко під фінансовим контролем розуміє особливу сферу державного контролю, що є «діяльністю фінансових органів з виявлення порушень законності, фінансової дисципліни і доцільності при формуванні, розподілі (перерозподілі) та використанні державних і муніципальних грошових фондів» [12, с. 65]. Науковець не бере до уваги те, що, крім державного фінансового контролю, існують інші види фінансового контролю, як-от: господарський чи громадський. Проте О. Ф. Андрійко визначає фінансовий контроль як різновид державного спеціального контролю, вказуючи, що він посідає важливе місце у сфері державного управління, поширюється на всі галузі державного управління і має самостійне значення, є елементом, частиною інших функцій управління [42; с. 8]. Погодитися з цим не можна, бо державний фінансовий контроль є різновидом фінансового контролю.

З урахуванням зміни реалій останнього десятиліття, протягом якого появились три різні форми власності, Ю. М. Воронін стверджує: «...фінансовий контроль слід розглядати як регульовану правовими нормами діяльність державних органів, місцевого самоврядування по перевірці формування, розподілу, цільового, ефективного і раціонального використання фінансових ресурсів держави й органів місцевого самоврядування, використання державної

і муніципальної власності відповідно до чинного законодавства з метою виявлення і запобігання недолікам у роботі підконтрольних об'єктів» [43, с. 19].

Низка науковців виводять окреме поняття «*публічний фінансовий контроль*», вважаючи його самостійним інститутом фінансового права.

На необхідності введення в наукову літературу поняття «публічний фінансовий контроль» наголошує Л. А. Савченко, обґрунтовуючи це тим, що «оскільки при визначенні фінансового права, як галузі права, ми переходимо до поняття «публічні фінанси», то фінансовий контроль, який є її інститутом, також має публічний характер, тому можна говорити про публічний фінансовий контроль» [6, с. 36; 7, с. 79]. На думку С. О. Ніщимої, «існування публічного фінансового контролю обумовлене наявністю державних фінансів, які потребують постійного контролю» [44, с. 30].

Публічний фінансовий контроль як окремий інститут у складі фінансової системи держави розглядають Т. О. Кривцова і Н. П. Владімірова, які переконані в тому, що він «мусить забезпечити й гарантувати дотримання фінансово-господарського та бюджетного законодавства, доцільність державних витрат, економічну ефективність фінансово-господарських операцій державних підприємств і установ, фінансову безпеку держави. При цьому здатність здійснювати контрольні заходи щодо всього обсягу фінансових ресурсів держави є науково-практичним виміром якості та стратегічним орієнтиром її розвитку» [45]. Ми поділяємо думку науковців щодо зазначеного поняття «публічний фінансовий контроль», оскільки він стосується виключно державного сектору економіки – державного фінансового контролю і може розглядатися як один із видів у системі фінансового контролю.

На наш погляд, вдалим і повним визначенням фінансового контролю є визначення, яке пропонує І. Б. Стефанюк: «Фінансовий контроль – це система активних дій, що здійснюється органами державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України, по стеженню за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання фінансових ресурсів із метою оцінки

економічної ефективності господарської діяльності, виявлення та блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та удосконалення управління економікою» [46, с. 4].

Із зазначених визначень можна зробити висновок, що фінансовий контроль є однією із функцій органів державного управління та інших державних органів, способом реалізації контрольної функції фінансів і одним з найважливіших напрямів реалізації контрольної-наглядової функції держави, що характеризує його багатоаспектність і всеосяжність.

Сутність поняття «фінансовий контроль» розкривається через предмет, суб'єкт, об'єкт контролю, його функції і завдання.

Низка вчених визначають, що предмет контролю – це відносини між державою і підконтрольним об'єктом щодо дотримання чи недотримання ним стандартів (норм) у здійсненні конкретних господарських та інших операцій, на які спрямовуються контрольні дії [40, с. 24]. До них належать державні активи, залишкові кошти з надання пільг за платежами до бюджету або державні позабюджетні фонди, кредити під гарантії Кабінету Міністрів України, первинні фінансові документи, рахунки, баланси, плани, звіти, кошториси, та ін. [12, с. 65]. Вважаємо, що у цих визначеннях предмет фінансового контролю ототожнюється з об'єктом фінансового контролю, що є неприпустимим.

Предметом фінансового контролю, на наш погляд, є правовідносини, які виникають між контролюючим суб'єктом і підконтрольним об'єктом у процесі контрольних дій щодо формування, розподілу та використання фінансових ресурсів держави, місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання різної форми власності [47].

На сучасному етапі ні нормативно-правові акти, ні наукова література не містять чіткого переліку суб'єктів фінансового контролю. Керуючись цим критерієм, М. П. Кучерявенко виділяє державний, муніципальний, суспільний і аудиторський фінансовий контроль [12, с. 67].

Натомість І. Б. Стефанюк, вважає, що основними видами фінансового контролю, залежно від організаційно-правового статусу його ініціатора, мають бути визнані державний, муніципальний, господарський та громадський фінансовий контроль [48]. Ми підтримуємо такий підхід.

За М. П. Кучерявенком, державний фінансовий контроль здійснюють органи держави, які наділені відповідною компетенцією, уповноважені на здійснення контрольних дій. Це органи загальної компетенції (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Міністерство фінансів України) і спеціальної компетенції (Рахункова палата, Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України, Державна казначейська служба України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна служба фінансового моніторингу України, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг) [12].

І. Б. Стефанюк зазначає, що держава як суб'єкт права є учасником суспільних відносин через спеціально утворений механізм – систему відповідних державних органів, установ, підприємств та інших державних інститутів, за посередництвом яких практично здійснюються завдання і функції держави у сфері фінансового контролю. Контролюючий суб'єкт (суб'єкт контролю) – це юридична або фізична особа, яка направляє контрольні дії на власну діяльність іншої фізичної чи юридичної особи (осіб), які знаходяться в навколишньому господарському середовищі [46, с. 5].

Так, суб'єктами муніципального фінансового контролю, який здійснюють органи місцевого самоврядування, є його тимчасові контрольні комісії, до складу яких входять депутати та спеціалісти, залучені комісією. Рішення про створення та порядок роботи таких комісій приймають органи місцевого самоврядування відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97-ВР [49]. Сфера застосування муніципального фінансового контролю є досить широкою. Це розроблення проекту та затвердження місцевого бюджету, його виконання, затвердження звіту про його

виконання, забезпечення економності, раціональності та ефективності під час формування, володіння, використання та відчуження об'єктів права комунальної власності, дотримання законності, фінансової дисципліни тощо.

Отже, органи місцевого самоврядування перевіряють самі себе у виконанні місцевого бюджету, натомість органи державної влади спеціальної компетенції (Рахункова палата, Державна аудиторська служба України) здійснюють фінансовий контроль за діяльністю органів місцевого самоврядування, в частині ефективного та цільового використання державних бюджетних фінансів.

Щодо господарського фінансового контролю (контролю власника або органу управління суб'єкта господарювання), цей контроль здійснюють органи управління, створені власником, до яких входять фінансово-економічні служби з визначеними власником повноваженнями або залучені аудиторські фірми, які, відповідно до законодавства, здійснюють аудиторський контроль. Господарський контроль визначають як контроль за законністю та ефективністю господарської діяльності підприємства, установи, організації [50, с. 20]. Об'єктами цього контролю є всі операції, які проводяться з об'єктами права власності, їхніми фінансовими та матеріальними активами, іншими ресурсами, керівництво якими здійснюється на праві господарського управління або праві повного господарського відання, а також контроль за їхніми зобов'язаннями.

Суб'єктами громадського фінансового контролю є об'єднання громадян, які здійснюють контроль на добровільній основі за допомогою моніторингу. Контроль здійснюється за діяльністю структурних підрозділів органів державної влади та органів місцевого самоврядування, контролю підлягають установи, підприємства, організації, їхні посадові особи. Метою фінансового контролю громадських структур є відповідність цієї діяльності нормативно-правовим актам фінансового законодавства та дотримання фінансової дисципліни. Результативність громадського фінансового контролю є доволі низькою, що спричинено кількома обставинами, а саме:

- відсутністю дієвого правового механізму і «слабкістю» існуючих громадських інститутів;
- включення до складу групи контролю не достатньо досвідчених фахівців-фінансистів;
- можливістю відмови адміністрацією у доступі на територію об'єкта, який громадськість намірилася перевірити;
- спеціальним режимом доступу до документів, що містять банківську, податкову та службову таємницю;
- відсутністю правового механізму для реалізації ефективного громадського контролю за місцевими бюджетами;
- висновки носять рекомендаційний характер, тощо.

Зважаючи на перелічені чинники, зазначений вид фінансового контролю в сучасних вітчизняних умовах здійснюється досить рідко. За висловом І. Б. Стефанюка, цей вид контролю виходить за межі системи державного фінансового контролю [46].

Вважаємо, що найважливішою умовою підвищення ефективності громадського фінансового контролю є відкритість та прозорість діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, зокрема, шляхом забезпечення доступу до інформації про діяльність органів влади як на стадії планування, так і на стадії виконання місцевих бюджетів.

Отже, запропонований І. Б. Стефанюком поділ, охоплює всіх суб'єктів ініціювання та здійснення контролю, дає відповідь хто його організовує і є основним користувачем даних, що важливо з управлінської точки зору: чи суб'єкти державного регулювання економікою (парламент, глава держави, уряду, інші органи державної влади), чи органи місцевого самоврядування, суб'єкти господарювання (власники) чи громадяни (об'єднання громадян).

Більш детально суб'єкти, що здійснюють фінансовий контроль, їхні повноваження будуть розглянуті у наступних розділах.

У нормативно-правових актах та науковій літературі, використовуються різні поняття, коли йдеться про тих, на кого спрямовані дії суб'єктів

фінансового контролю, а саме: підконтрольний об'єкт (суб'єкт підприємницької діяльності, на якого спрямовані контрольні дії), об'єкт контролю (господарські та деякі інші операції підконтрольного об'єкта, на які, згідно з чинним законодавством, спрямовуються дії органів державного фінансового контролю), об'єкти фінансового контролю (всі юридичні та фізичні особи, суб'єкти господарювання, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності) [39, с. 1-11]; підконтрольні суб'єкти (фізичні та юридичні особи, установи, організації, діяльність яких пов'язана з рухом публічних грошових фондів і у яких виникають імперативні обов'язки щодо формування подібних фондів) [12].

Н. Д. Еріашвілі до об'єктів фінансового контролю відносить «грошові відносини, що виникають у процесі формування і використання фінансових ресурсів у матеріальному виробництві та у невиробничій сфері, а також у всіх ланках фінансової системи» [51, с. 43]. Деякі вчені зазначають, що фактичним об'єктом фінансового контролю є весь процес виробничо-господарської діяльності. Проте науковці зауважують, що формально об'єктом фінансового контролю також можуть бути фінансові показники діяльності, оскільки вони або регламентують процес формування, розподілу, перерозподілу і використання фінансових ресурсів, або відображають результативність їх кругообігу [11].

Слушною є думка Е. Ю. Грачової, що об'єктами фінансового контролю є різні матеріальні, трудові та інші ресурси держави, а не лише грошові кошти [52, с. 11; 3, с. 112]. Частково можна погодитися, оскільки і матеріальні, і трудові ресурси держави мають цінову визначеність.

Ми вважаємо, що об'єктами фінансового контролю є матеріальні активи, тобто фінансові кошти держави, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання різної форми власності, які використовуються суб'єктами господарювання в процесі формування й цільового використання фондів грошових коштів.

Об'єктами фінансового контролю можуть виступати фінанси різного рівня:

а) на макрорівні:

- державні фінанси (державний бюджет, місцеві бюджети, спеціальні фонди, державний кредит);

б) на мікрорівні:

- фінанси юридичних осіб (фінанси державних і комерційних підприємств, установ, організацій; фінанси громадських об'єднань; фінанси установ і організацій, що здійснюють некомерційну діяльність);

- фінанси фізичних осіб (громадян, що здійснюють діяльність як суб'єкти підприємницької діяльності) [19, с. 13-14].

Отже, сутність фінансового контролю полягає в тому, що суб'єкт у певній формі контролює, як об'єкт дотримується фінансового законодавства.

Правовий зміст фінансового контролю визначається контрольною функцією самих фінансів, яка здійснюється фінансово-правовими нормами і які є самостійним інститутом фінансового права як галузі права, норми якого об'єднані певною спільністю ознак, регульованого ними виду однорідних суспільних відносин (фінансово-контрольних) та має специфічні цілі і завдання. Фінансовий контроль належить усім стадіям фінансової діяльності, всім фінансово-правовим підгалузям і інститутам як Загальної, так і Особливої частини фінансового права. Водночас, існують специфічні його види, такі як бюджетний, податковий, валютний, банківський, митний контроль, які здійснюють визначені законодавством суб'єкти.

Саме фінансово-правові норми регулюють відносини, що виникають, змінюються й припиняються в процесі мобілізації, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів. При цьому вони мають свої особливості: їхнім змістом є правила поведінки учасників особливого виду суспільних зв'язків саме в процесі фінансової діяльності держави і проявляються в наданні суб'єктам таких відносин суб'єктивних прав і обов'язків, здійснення яких забезпечує мобілізацію, розподіл і витрачання централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів відповідно до потреб та інтересів держави і суспільства [12, с. 41-42].

Фінансово-правові норми містять вимоги держави щодо поведінки посадових осіб державних органів, підприємств і організацій, а також окремих громадян з приводу створення відповідних публічних фондів, розподілу і перерозподілу коштів, а також їхнього доцільного використання та забезпечуються її примусовою силою, є загальнообов'язковими. Імперативного характеру фінансово-правовим нормам надає те, що вони регулюють відносини в галузі фінансової діяльності держави і виступають засобом реалізації публічних інтересів. Дієвість фінансового контролю полягає в реальних наслідках виявлення порушень чинного законодавства.

Таким чином «фінансово-правова норма – це встановлені державою та забезпечені її примусовою силою загальнообов'язкові правила поведінки суб'єктів суспільних відносин, що виникають і розвиваються в процесі мобілізації, розподілу й витрачання централізованих і децентралізованих фондів коштів, встановлюють права та обов'язки їх учасників і мають імперативний характер» [11, с. 23].

Зазначене дає підстави зробити висновок, що фінансовий контроль, як інститут фінансового права складається з фінансово-правових норм, які визначають правовий зміст поняття «фінансовий контроль», його мету і завдання, цілі та принципи організації і здійснення, види і форми, тобто регулюють організацію і порядок проведення фінансового контролю.

Основними засадами, на яких базується організація та здійснення фінансового контролю, є принципи фінансового контролю. Ефективність його здійснення залежить від дотримання учасниками даної системи цих принципів.

Принципи (від лат. *principium* – основа, початок) становлять основу не лише теоретичних досліджень, а й виступають базою для практичних досліджень у сфері здійснення фінансового контролю. Світове товариство на основі багаторічного досвіду розробило основні принципи фінансового контролю, до реалізації яких у сучасних умовах прагне кожна країна [30].

Е. С. Дмитренко зазначає: «Фінансовий контроль ґрунтується на принципах законності, незалежності, об'єктивності, комплексності,

оперативності, доказовості, гласності, додержання професійної етики, сформульованих у Лімській декларації керівних принципів фінансового контролю на IX Конгресі міжнародних організацій вищих контрольних органів (1977)...» [29, с. 968].

У науковій літературі стосовно принципів фінансового контролю існують різні підходи та критерії їх систематизації. Одні вчені визначають принципи фінансового контролю як підгалузі фінансового права та окремо виділяють принципи організації бюджетного контролю [4, с. 63-70, 99-102], інші поділяють принципи фінансового контролю на принципи організації і здійснення [35]. Однак домінуючим є підхід, який виділяє загальні та спеціальні засади контролю: загальні є похідними від принципів управління державою, спеціальні - пов'язані з особливостями власне контролю.

Ми вважаємо, що принципи фінансового контролю одночасно є як принципами його організації так і принципами здійснення фінансового контролю, оскільки вони реалізуються під час діяльності останніх [53].

Е. Ю. Грачова до основних принципів фінансового контролю відносить законність, постійність, неупередженість, безпосередність, об'єктивність, незалежність, гласність, невідворотність покарання [52, с. 99-101]. На думку Л. А. Савченко, до основних принципів досліджуваної категорії потрібно віднести: законність, плановість, публічність, незалежність, об'єктивність, компетентність, оперативність, системність [6, с. 69]. О. Ф. Андрійко виділяє такі принципи: законність, системність, систематичність, дієвість, гласність, прозорість здійснення [1, с. 20].

Отже, зазначене вказує на відсутність єдиної класифікації принципів фінансового контролю.

Більшість науковців, визначаючи принципи фінансового контролю, не засереджують увагу на їх правовому закріпленні, а вважають, що це вихідні засади, що лежать в основі формування, функціонування і удосконалення будь-якої системи [2, с. 147]; основоположні засади, на яких базується організація і здійснення фінансового контролю [6, с. 68]; основоположні керівні положення,

на основі яких базується контрольна діяльність держави [54] тощо.

І. М. Ярмач зауважує, що принципи фінансового контролю можуть і не знайти правового закріплення. Науковець називає їх у нормативно-правових актах основними вимогами або загально визнаними правилами, що не знайшли правового закріплення, але використовуються під час організації фінансового контролю та діяльності суб'єктів, наділених контрольними повноваженнями чи правами [55]. С. О. Ніщимна вважає, що це організаційні та правові вимоги основ здійснення контролю, які базуються на вихідній ідеї, що концентрує у собі досягнення науки і практики й спрямована на удосконалення та ефективність контрольної діяльності [56, с. 166]. В. М. Гаращук констатує, що принципи виступають як правові вимоги [26, с. 99].

Ми вважаємо, що саме нормативне закріплення принципів фінансового контролю сприятиме захисту прав підконтрольних суб'єктів і належній діяльності контролюючих суб'єктів на всіх етапах контрольного процесу, оскільки вони стануть загальнообов'язковими.

Проведений аналіз наукової літератури показує, що основним принципом фінансового контролю є принцип законності. Зазначимо, що законність – це система юридичних правил, норм, засобів та гарантій з відповідними структурами, покликаними забезпечити практичну реалізацію законів та інших правових актів [57, с. 8]. У фінансовому контролі законність – це стан взаємовідносин між контролюючими суб'єктами та підконтрольними суб'єктами. Суть законності - неухильне дотримання законів і підзаконних нормативно-правових актів суб'єктами господарювання, невтручання у їх господарську діяльність контролюючих суб'єктів та забезпечення гарантії захисту прав щодо здійснення такої діяльності [58, с. 11].

У Юридичній енциклопедії законність постає у кількох вимірах: це владні повноваження, що здійснює держава; це поведінка фізичних і юридичних осіб у сфері права; це певна система нормативних актів; це соціально-побутове життя, що визначає реальність писаного права та ступінь його втілення [59].

Принцип законності, як основний конституційний принцип, по-різному закріплюється в чинному законодавстві. У Конституції України від 28.06.1996 №254к/96 [60] зазначається, що «органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України». Це стосується таких державних органів, що здійснюють фінансовий контроль, як Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України та ін.. Щодо безпосередньо контролюючих суб'єктів, то про принципи їх діяльності йдеться у нормативних актах, які визначають їх правовий статус. Наприклад, Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII містить ст. 3, яка має назву «Принципи діяльності Рахункової палати та гарантії її незалежності», де вказано, що «діяльність Рахункової палати ґрунтується на принципах законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості» [61].

Принцип законності щодо фінансового контролю проявляється у тому, щоб чинне фінансове законодавство, яке визначає функції і повноваження контролюючих суб'єктів, було відповідно задіяне, чітке і визначене стосовно контрольної діяльності. Цей принцип вимагає узгодженості основних положень щодо здійснення контролю з Конституцією, законами, іншими нормативно-правовими актами [62].

Предметом дослідження при з'ясуванні сутності фінансового контролю представниками юридичної науки стала і фінансова дисципліна. Причому, саме поняття «дисципліна» детально вивчається Н. І. Хімчевою [9], яка вважає, що фінансовий контроль здійснюється заради додержання встановленого правопорядку фінансової діяльності державними, громадськими органами та громадянами, а також заради економічної обґрунтованості та ефективності їх дій відповідно до державних завдань [9].

І. П. Устинова у своїй дисертаційній роботі підкреслює, що контроль, поряд із забезпеченням законності та дисциплінованості, ефективно сприяє діяльності господарських суб'єктів та створює умови для раціонального

використання грошових фондів. При цьому фінансова дисципліна підпорядковується ефективному соціально-економічному розвитку держави в цілому, зростанню матеріального добробуту населення і впливає на розвиток державного ладу [8, с. 45].

На принципах законності і фінансової дисципліни також наголошують Є.О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко, [10, с. 81], М. П. Кучерявенко [12, с. 65].

Фінансова дисципліна – це одна із сторін законності, що виражає обов’язковий для всіх юридичних і фізичних осіб порядок ведення фінансового господарства, дотримання встановлених норм і правил, виконання фінансових зобов’язань на основі таких вимог:

- повне та своєчасне виконання усіма підприємствами, організаціями, установами та громадянами своїх обов’язків щодо платежів у бюджет;
- витрачання державних та власних коштів юридичними особами за цільовим призначенням;
- цільове використання банківських кредитів, їх своєчасне та повне погашення;
- додержання правил грошових розрахунків між підприємствами, установами та організаціями;
- повна та своєчасна здача усіма підприємствами, організаціями та посадовими особами наявних коштів, що збираються до установ Національного банку і додержання лімітів зберігання наявних грошей у касах підприємств та установ.

Виходячи з сьогоденного стану розвитку фінансового права, найбільш доцільною може бути така класифікація способів забезпечення законності і фінансової дисципліни у фінансовому контролі: контроль (державний, громадський), нагляд (адміністративний, прокурорський), звернення громадян (пропозиції, заяви, скарги).

З викладеного вважаємо доцільним законодавчо закріпити в окремій статті Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового

контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-XII [63] принципи законності і фінансової дисципліни, основою яких повинні бути принципи, що вказані у Лімській декларації керівних принципів контролю (незалежність, об'єктивність, компетентність, гласність, дотримання професійної етики) [30], як один із шляхів гармонізації законодавства України з принципами міжнародного права. Пропонуємо внести зміни у ст. 3 Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII [61] і визначити принципами зовнішнього фінансового контролю законність, незалежність, об'єктивність, компетентність, гласність, додержання професійної етики та фінансової дисципліни, як оптимальну систему принципів, визначених Лімською декларацією керівних принципів контролю .

Сутність та правовий зміст фінансового контролю, на думку низки вчених, знаходить своє відображення у його завданнях, а саме:

- перевірка своєчасності й повноти виконання фінансових зобов'язань перед державою та місцевим самоврядуванням;
- перевірка виконання функцій з формування, розподілу й використання грошових фондів органами державної влади й місцевого самоврядування;
- перевірка правильного здійснення фінансових операцій, схоронності коштів і матеріальних засобів;
- перевірка ефективності використання публічних грошових фондів;
- виявлення й усунення порушень фінансової дисципліни;
- попередження порушень законності, виявлення винних осіб, залучення їх до відповідальності та забезпечення відшкодування матеріальних збитків;
- виявлення внутрішніх резервів виробництва, підвищення ефективності використання матеріальних і грошових ресурсів [12, с. 62] .

У зазначених завданнях фінансовий контроль визначається як перевірка, з чим не можна погодитись, оскільки перевірка є не єдиним видом фінансового контролю. Такий підхід часто критикують, оскільки не відповідає сучасній міжнародній теорії і практиці. Сьогодні у фінансовому контролі, у процесі контрольних дій, важливо не тільки виявити факт відхилення від норми, а

необхідно проаналізувати природу порушень. Вбачається доцільним визначати фінансовий контроль як систему заходів або організаційно-правовий спосіб, щоб уникати ототожнення основних категорій і увідповіднити їх до міжнародних стандартів. Разом з тим, реалізація перерахованих завдань фінансового контролю є необхідною умовою забезпечення правопорядку і законності в процесі здійснення фінансового контролю.

Отже, фінансовий контроль проводиться на основі чинного законодавства, у межах правових норм, уповноваженими органами, посадовими особами, державними службовцями. Він впливає зі змісту ст. 19 Конституції України, відповідно до якої «органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачений Конституцією та законами України» [60]. Таке положення є визначальним щодо правомірності самого фінансового контролю, органів, які його проводять та наслідків проведення.

Враховуючи все зазначене, пропонуємо власне визначення фінансового контролю як однієї з функцій управління, яка є організаційно-правовим способом забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності та ефективності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів, уповноваженими на те державою органами, органами місцевого самоврядування, громадськими організаціями, підприємствами, установами та організаціями, незалежно від форм власності, наділених відповідними контрольними повноваженнями. Сутність його визначається покладеними на нього функціями і завданнями, а правовий зміст – фінансово-правовими нормами законодавства України, що регулює процес його здійснення.

1.2 Становлення правового регулювання здійснення фінансового контролю

Сучасні складні умови становлення ринкової економіки у нашій країні, які ще й обтяжені глобальними кризовими чинниками, вимагають від контрольної функції фінансів посиленого правового регулювання здійснення фінансового контролю, що пов'язано з певною специфікою цієї діяльності, яка дозволяє активно впливати на економічні процеси. Оскільки фінансовий контроль є стримуванням злочинності у галузі фінансів, інструментом протидії правопорушенням, що забезпечує законність і правопорядок при здійсненні фінансової діяльності, доцільність та раціональність використання фінансових ресурсів державного і комунального майна, ефективної реалізації функцій сучасної соціально спрямованої держави, здійснення правового регулювання фінансового контролю є особливо актуальним.

Правове регулювання вносить порядок у контрольні відносини, затверджує правовий статус всієї системи органів державного контролю, визначає поведінку контролюючих органів, межі їх повноважень, раціональний розподіл функцій контролю між органами і посадовими особами. Визначаючи завдання та обсяги і зміст дій, що виникають при проведенні контролю, нормативно-правові акти окреслюють права та обов'язки всіх учасників контролю - як контролерів, так і тих, кого вони контролюють.

У юридичній науці до цього часу не вироблено єдиного підходу щодо визначення зазначеного поняття. З точки зору С. С. Алексєєва, правове регулювання - це здійснюваний за допомогою права і всієї сукупності правових засобів юридичний вплив на суспільні відносини [64, с. 5].

О. І. Осауленко вважає, що правове регулювання містить лише ту владну діяльність уповноважених на те органів і посадових осіб, яка спрямовує у чітко визначене русло поведінку учасників суспільних відносин, впорядковану за допомогою норм права, і базовані на ній індивідуальні акти, а не будь-яку владну діяльність [65, с. 121].

Ми погоджуємося, що правове регулювання здійснюється тільки правовими засобами, які вказані у правових нормах, на відміну від правового впливу, де діють також і неправові механізми, наприклад, соціальні, психологічні методи впливу. Тому правове регулювання фінансового контролю здійснюється суб'єктами фінансового контролю на основі норм фінансового права і має владний характер. До зазначеного необхідно додати, що фінансовий контроль є, мабуть, єдиним структурним підрозділом фінансового права, норми якого містяться як у Загальній, так і у Особливій частині фінансового права, що є свідченням його складної структури [66].

Правове регулювання здебільшого розуміється у широкому і вузькому значеннях. У широкому значенні – це всі форми і засоби впливу держави на свідому поведінку людей за допомогою широкого спектру чинників: норм права, актів застосування права, юридичних договорів, правовідносин, забезпечення реалізації норм права примусовою силою державного апарату, законність і правопорядок тощо. У вузькому – це один із способів упорядкування суспільних відносин, який зводиться до нормативного встановлення стандартів, меж належної і можливої поведінки. Вважаємо, що правове регулювання не можна розуміти як всі форми і засоби, що використовуються державою для упорядкування суспільних відносин, оскільки неможливо чітко визначити всю сукупність шляхів і форм впливу права на відносини і поведінку людей.

Початком сучасного правового регулювання здійснення фінансового контролю можна вважати дату проголошення незалежності України – 24 серпня 1991 року.

Із розпадом Радянського Союзу руйнувалася командно-адміністративна система, паралельно припинили існування багато державних інституцій, в тому числі і ті, які забезпечували здійснення державного фінансового контролю, такі як партійний контроль, контроль профспілок, комсомолу, громадських організацій. Повністю була ліквідована і система Народного контролю, що призвело до зменшення ролі міністерств та відомств в управлінні галузями

промисловості. Як наслідок, внутрішньовідомчий контроль фактично перестав існувати, а такі структури, як контрольно-ревізійні управління міністерств та відомств або продовжували існувати чисто формально, або припинили своє існування зовсім [18, с. 81]. Ситуація в країні та обставини, що склалися, спричинили масштабний ріст зловживань з державними коштами. Держава практично не контролювала витрачання бюджетних асигнувань, що усугубило рівень корупції. Рівень зловживань у фінансовій сфері досяг небувалих масштабів, що стало необхідністю відновлення державного фінансового контролю.

Становлення правового регулювання державного фінансового контролю у ці роки відбувалося за такими трьома напрямками, а саме:

- посилилася роль контрольно-ревізійного управління, підвищився статус цього органу фінансового контролю;
- значно посилилась роль правоохоронних органів щодо притягнення винних до відповідальності;
- функції державного фінансового контролю максимально передані органам із спеціальним статусом: Національному банку, Державній податковій адміністрації, Державній комісії з цінних паперів і фондового ринку, Державній митній службі та низці інших установ [18, с. 82].

На початку цього періоду, вищі ешелони влади не ставили питання про створення незалежного органу державного фінансового контролю та посилення відомчого контролю, чим Україна, фактично, відразу віддалилась від європейських стандартів [18].

У 1991 році Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про власність», яким було надано реальні права індивідуальної власності народу України - громадянам, юридичним особам та державі. Розпочався процес роздержавлення та приватизації державного майна, що вимагав нової системи фінансового контролю.

У 1992 році ст. 97 до виключного відання Верховної Ради були внесені зміни, які розширювали її повноваження. Так, крім затвердження Державного

бюджету України, Верховна Рада України отримала право контролювати хід виконання загальнодержавних програм і бюджету, затверджувати звіти про їх виконання; вносити зміни до Державного бюджету України (пункт б). Водночас, заслуховування звітів підзвітних їй органів, призначених та затверджених нею посадових кандидатур, вже не здійснювалося регулярно. Умови ринкових відносин диктували необхідність підвищення ролі державного фінансового контролю.

Становлення правового регулювання фінансового контролю відбулося з прийняттям Закону України: «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-XII [63], основного закону щодо визначення правових та організаційних засад здійснення державного фінансового контролю в Україні і який, із змінами і доповненнями, є чинним і сьогодні. Важливим кроком на шляху правового регулювання фінансового контролю стало введення в дію Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 № 2940-12, яким було створено власний орган внутрішнього державного фінансового контролю та визначено його правовий статус. Згідно з зазначеним законом державна контрольно-ревізійна служба діяла при Міністерстві фінансів України і йому підпорядковувалась.

Прийняття вказаного Закону зміцнило функції та повноваження контрольно-ревізійної служби, яка стала центральним органом фінансового контролю із високим рівнем прав і повноважень та отримала право перевіряти всі витрати бюджетних коштів. Головне контрольно-ревізійне управління отримало повноваження щодо права самостійного визначення планів своєї діяльності з погодженням їх з Міністерством фінансів України, право самостійного вирішення кадрових питань. Контрольно-ревізійна служба діяла автономно від Міністерства фінансів України і самостійність її тільки розширювалась на основі інших законодавчих актів.

Головними завданнями державної контрольно-ревізійної служби, відповідно до ст. 2, були такі: право здійснювати державний контроль за витрачанням

коштів і матеріальних цінностей, право здійснювати контроль за збереженням коштів, право контролювати стан і достовірність бухгалтерського обліку і звітності міністерств, відомств, у державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також здійснювати фінансовий контроль підприємств, організацій, які отримували кошти з бюджетів усіх рівнів, контроль державних валютних фондів, право розробляти пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і порушень для запобігання їх у подальшому.

Розвиток ринкової економіки та різних форм власності призвів до впровадження аудиту як незалежного виду фінансового контролю на основі прийняття у 1993 році Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ, який сьогодні втратив чинність. Відбулося становлення інституту недержавного фінансового контролю - аудиту, що вплинуло на зміни в термінології фінансового контролю. Положення цього Закону поширювалося на всіх суб'єктів господарювання, незалежно від форм власності та видів діяльності, крім державних. Це був прогресивний крок, оскільки основними видами здійснення фінансового контролю були ревізія і перевірка.

Варто зазначити, що на цьому етапі правового регулювання здійснення фінансового контролю, діяльність податкових органів регламентувалася Законом України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 №509-ХІІ, прийнятим Верховною Радою УРСР, яким визначалися методи і способи проведення податкових перевірок. У цьому ж нормативно-правовому акті окреслювалася організаційна структура, права й обов'язки податкової служби, органи, що здійснюють повноваження з податкового адміністрування.

Отже, з становленням держави та розвитком суспільства, фінансовий контроль виокремлюється у самостійну функцію управління фінансами. Відбулась структуризація фінансового контролю на такі його види як ревізія, перевірка, бухгалтерський облік, аудит. Контроль фінансової системи, який проводився на той час, з початком реформ, втрачає своє колишнє значення, скасовуються окремі напрями фінансового контролю та послаблюються інші. Ідея послаблення державного фінансового контролю призвела до обмеження

контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ, організацій. Державні підприємства фактично залишились поза фінансовим контролем з боку держави.

У зв'язку з цим, очевидною стала необхідність у здійсненні певних змін у системі внутрішнього державного фінансового контролю. Посиленого контролю вимагало цільове і ефективне використання бюджетних коштів, контроль за державним і комунальним майном, дотримання фінансової дисципліни в усіх сферах використання фондів коштів. Для активізації роботи з усунення виявлених недоліків і порушень був виданий Указ Президента України «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» від 27.08.2000 № 1031. На підставі Указу, Головне контрольно-ревізійне управління України отримало статус центрального органу виконавчої влади [67, с. 877]. Проте цей Указ втратив чинність у 2010 році, коли кардинально трансформувалась система внутрішнього державного фінансового контролю.

У цей час реорганізується банківська система держави, оскільки радянська практика касового виконання державного бюджету вже не задовільняла потреби ринкової економіки, бо була розрахована на систему єдиного банку. Тому відбувся перехід від єдиного банку (як при радянській економіці) до дворівневої системи з Центральним банком та економічно самостійними комерційними банками. Після 1993 року Центральний банк відповідав лише за розмір емісії, а до повноважень комерційних банків входили функції щодо здійснення операцій у межах банківського капіталу і залучених коштів. Отже, бюджетні кошти були зосереджені у недержавних комерційних банках, що, звичайно, не могло не призвести до послаблення контролю за їх обліком.

На цьому підґрунті, Указом Президента України від 27.04.1995 «Про Державне казначейство України» було утворено Державне казначейство України, на яке покладено касове виконання бюджетів усіх рівнів та управління бюджетними коштами.

Казначейська система касового виконання бюджетів позитивно вплинула на реалізацію положень Бюджетного кодексу України (далі – БК України) та Закону України «Про державний бюджет України» на відповідний рік. Позитивний результат такого впливу досягався шляхом застосування єдиних підходів і вимог у процесі виконання бюджетів та складання звітності. Завдяки переходу на казначейське обслуговування бюджетів, було створено прозору і доступну базу даних про виконання бюджетів для органів державної влади та місцевого самоврядування. Така база даних діяла у реальному часі і давала змогу приймати виважені управлінські рішення [68, с. 23-24], що сприяло розвитку фінансового контролю країни.

Нову фінансову стратегію держави було окреслено з прийняттям 28 червня 1996 року Конституції України [60], яку визначала Верховна Рада України затвердженням Державного бюджету України або шляхом прийняття законів.

У сфері фінансової політики, для реалізації законодавчого контролю, було створено Рахункову палату, яка покликана забезпечувати процес ефективного формування і використання коштів майна та держави. 11 липня 1996 року Верховною Радою України прийнято Закон України «Про Рахункову палату». № 315/96-ВР, де зазначалося, що Рахункова палата є постійно діючим органом державного фінансового контролю.

Позитивним кроком у забезпеченні гармонізації національних стандартів та використанні провідного світового досвіду стала інтеграція Рахункової палати України до складу світових фінансово-контрольних організацій - стала членом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), з 1998 року отримала статус органу внутрішнього фінансового контролю, а з 1999 року прийнята до Європейської організації вищих органів фінансового контролю (далі - EUROSAI).

З цією ж метою був прийнятий Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97-ВР [49], який із змінами і доповненнями чинний і сьогодні. Закон визначив право комунальної власності, тобто закріпив за територіальною громадою право володіти, користуватися і

розпоряджатися своїм майном та формувати і затверджувати бюджет місцевого самоврядування (місцевий бюджет), тобто право планувати і використовувати фінансові ресурси, необхідні для забезпечення функціональних повноважень місцевого самоврядування. Так розпочався процес децентралізації у нашій державі.

Другим етапом становлення правового регулювання здійснення фінансового контролю можна вважати прийняття БК України у 2001 році, яким відбулося корегування сучасної системи державного фінансового контролю та повноважень відповідних суб'єктів фінансового контролю. Бюджетним кодексом України встановлені повноваження Державного казначейства України щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства та встановлено відповідальність за порушення діючого бюджетного законодавства.

8 грудня 2004 року Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Конституції України» № 2222-IV. Зазначений Закон дозволив викласти ст. 98 Конституції України у новій редакції, згідно з якою Рахункова палата розширила свої повноваження щодо контролю за дохідною та видатковою частинами Державного бюджету України, що відповідало міжнародній практиці і наближало Україну до міжнародних стандартів у сфері здійснення фінансового контролю. Контроль за надходженням і використанням фінансів дав можливість Рахунковій палаті здійснювати контроль бюджетних фінансів. Безперечно, це був позитивний крок у розвитку фінансового контролю, проте недостатній. Для увідповіднення системи фінансового контролю до європейських стандартів, необхідно було реформувати систему державного фінансового контролю та державного аудиту. Таку спробу здійснено у 2005 році.

Відповідно до вимог європейських та світових неурядових організацій в Україні розробляється та впроваджується концепція розвитку національної системи державного фінансового контролю. Кабінет Міністрів України розробляє «Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005-2009 роки» (далі - Концепція) [69], якою планувалося

змінити ідеологію фінансового контролю та увідповіднити до норм і правил Європейського Союзу (далі - ЄС), вдосконалення правового поля у цій сфері. Концепція була затверджена на 5 років, проте з урахуванням корективів Світового банку, цей термін подовжено до 2014 року [23].

Наявність базової концепції розвитку національної фінансової системи внутрішнього державного фінансового контролю вказувало на стратегічну спрямованість даного напрямку. У державному секторі України поступово впроваджено модель державного внутрішнього фінансового контролю, успішність якого залежала від впровадження Європейських стандартів внутрішнього контролю в установах та організаціях державного сектору [23].

У Концепції визначено, що в умовах мінливості довколишнього середовища, зміни потреб та вимог суспільства та держави підвищенню ефективності державного управління сприяє реалізація якісного внутрішнього державного фінансового контролю. Для досягнення цього необхідно здійснювати регулярну оцінку стану державного фінансового контролю, а також його відповідності сучасним вимогам суспільства. Згідно з Концепцією, важливим завданням для підвищення ефективності національної системи державного фінансового контролю вбачається формалізація та виокремлення завдань і напрямків діяльності внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю у сфері фінансів.

Отже, система державного внутрішнього фінансового контролю повинна бути прозорою, економною, ефективною та результативною, відповідати правовим вимогам внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Однією з ключових засад Концепції стала реорганізація контрольно-ревізійної служби. Для здійснення поточного контролю створені відділи внутрішнього аудиту і разом з внутрішнім контролем запроваджені безпосередньо в організаційну структуру розпорядника коштів. Однак, у державному секторі з найгіршою фінансовою дисципліною залишаться ще ревізійні відділи. Заплановано здійснити певні заходи щодо децентралізації контрольно-ревізійних дій.

Наслідком такої реорганізації стане створення внутрішнього контролю, тобто державний фінансовий контроль набуде ознак попереднього і поточного, зовнішній контроль чітко закріпиться за Рахунковою палатою – єдиним органом зовнішнього контролю. Передбачалося, за умови успішного втілення, розв'язати найбільш гостру проблему сучасного державного фінансового контролю – дублювання функцій контролюючих органів. У цьому аспекті Рахункова палата повинна була займати активнішу позицію щодо виконання своїх функцій, визначених Конституцією та законами України. Реалізація зазначеної Концепції (за визначенням INTOSAI) базувалася на трьох основних принципах: впровадження системи внутрішнього контролю, впровадження служб внутрішнього аудиту та їхній гармонізації [18, с. 87].

З огляду на зазначене у 2006 році внесені зміни у ч. 2 ст. 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», згідно з якою фінансовий контроль здійснювався вже через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування, було законодавчо закріплене визначення зазначених термінів.

Зауважимо, що впровадження внутрішнього аудиту розпочалось із банківських установ. Саме Національний банк України (далі – НБУ) своєю Постановою «Про затвердження Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України» від 20.03.1998 № 114 зобов'язав комерційні банки запровадити внутрішній аудит. Як показала ця практика, сьогодні найкращим інструментом ринкових змін у комерційній діяльності є система саме внутрішнього аудиту [70].

У 2010 році прийнято новий БК України № 2456-VI [71], завдяки якому відкоректовано систему державного фінансового контролю, повноваження органів державного фінансового контролю виписані більш чіткіше. Водночас у Кодексі чітко не виписані предмет та об'єкти контролю, суб'єкти бюджетного контролю та підконтрольні суб'єкти, порядок проведення контролюючими суб'єктами контрольних заходів, тобто проблемні питання організації державного фінансового контролю у бюджетній сфері остаточно не

врегульовані. У Податковому кодексі України від 02.12.2010 № 2755-VI (далі – ПК України) визначені види податкових порушень і відповідальність за їх здійснення [72].

На цьому етапі правового регулювання здійснення фінансового контролю докорінно змінюється ситуація зі станом та повнотою проведення зовнішнього державного фінансового контролю. Рішенням Конституційного Суду України від 30.09.2010 № 20-рп/2010, відповідно до поновленої у попередній редакції статті 98 Конституції України, Рахункова палата втрачає повноваження в частині контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України. Повноваження органу парламентського контролю звужено до контролю за видатковою частиною Державного бюджету, що позбавило суспільство повної й достовірної інформації про стан виконання бюджету і було негативною практикою у здійсненні фінансового контролю.

Подальшим важливим кроком у реформуванні внутрішнього державного фінансового контролю України став Указ Президента України від 09.12.2010 №1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [73] [далі - Указ]. Указом передбачалося підвищити ефективність державного управління шляхом здійснення певних кроків, а саме: оптимізувати систему центральних органів виконавчої влади, усунути дублювання їх повноважень, забезпечити скорочення чисельності управлінського апарату та витрат на його утримання [73].

У межах цієї адміністративної реформи Державну контрольно-ревізійну службу реформували в Державну фінансову інспекцію України з розширеними повноваженнями. На законодавчому рівні це було закріплено змінами до ст. 113 БК України [71] та Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні». У новій редакції зазначений закон отримав назву «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [63].

Відповідно до зазначеного вище Указу, Державна фінансова інспекція України (Держфінінспекція) отримала статус центрального органу виконавчої влади, основні повноваження якого замикаються на реалізації державної

політики у сфері державного фінансового контролю та внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у зазначеній сфері. З цього часу діяльність Держфінінспекції спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, на основі Конституції та законів України, указів Президента України та постанов Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актів Кабінету Міністрів України, інших актів законодавства.

Нововведеннями у законодавстві, із розширення прав Держфінінспекції, стали:

- включення до підконтрольних установ фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також підприємств, установ й організацій, які отримують чи отримували в періоді, який перевіряється, кошти з них;

- контроль за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного й місцевих бюджетів;

- право на одержання від підконтрольних суб'єктів інформації, документів і матеріалів, необхідних для виконання покладених на неї завдань;

- проведення на підприємствах, в установах та організаціях зустрічних звірок, мета яких з'ясувати реальність та повноту відображення в обліку підприємства, установи чи організації, що контролюється, документального і фактичного обсягу і якості операцій і розрахунків.

Сьогодні діяльність Державної аудиторської служби України (далі – Держаудитслужба), реформованої Держфінінспекції, підтверджує негативну практику незаконного та нецільового використання державних ресурсів, поширення інших бюджетних правопорушень.

У грудні 2010 року було реорганізовано систему органів виконавчої влади у сфері фінансового контролю, зокрема підпорядковано Державну податкову службу і Державну митну службу Міністерству фінансів. У результаті інтеграції податкової і митної служб, об'єднанні їхніх інформаційних баз даних Указом Президента України від 24.12.2012 № 726/2012 створено Міністерство

доходів і зборів України, на яке покладался обов'язок з адміністрування податків і зборів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Відповідно постанови Кабінету Міністрів України від 20.03.2013 № 229 шляхом реорганізації територіальних органів Державної податкової служби України та Державної митної служби України створені територіальні органи Міністерства доходів і зборів України, які несли найбільше навантаження з адміністрування податків і зборів. Оскільки головним призначенням податків є грошове забезпечення функціонування держави, то держава наділила органи Міністерства доходів і зборів України відповідними повноваженнями та компетенцією.

З метою оптимізації центральних органів виконавчої влади, наприкінці 2011 року Державне казначейство України Указом [73] реорганізувалося в Державну казначейську службу України (далі – ДКСУ) та отримало статус відповідального виконавця бюджетних програм за Кодом програмної класифікації видатків 3504 «Державна казначейська служба України». Статус визначено «Положенням про Державну казначейську службу України» згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215, в якій зазначено, що «Державна казначейська служба України є правонаступником прав та обов'язків Державного казначейства України – урядового органу державного управління, що діяв у системі Міністерства фінансів України» [74].

Отже, проведений аналіз становлення правового регулювання здійснення фінансового контролю дає підстави стверджувати, що в Україні відбувалося реформування переважно у сфері внутрішнього державного контролю.

За цих обставин, потрібно зазначити, що реформування вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю проводилося трьома етапами, на кожному з яких враховувався досвід країн – кандидатів у члени ЄС:

1. До 2011 року за участю європейських експертів передбачалося розробити і впровадити методологію управління ризиками; накреслити шляхи впровадження внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в систему державного внутрішнього фінансового контролю державного і муніципального

секторів економіки; розробити план навчання і підвищення кваліфікації працівників служб внутрішнього аудиту тощо.

2. Протягом 2012–2016 років заплановано впровадити нову модель внутрішнього контролю в органах державного і комунального секторів економіки.

3. Третій етап з 2017 року став етапом підсумків попередніх двох у реформуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю, який визначив і накреслив пріоритети подальшого незавершеного реформування фінансового контролю на державному і місцевому рівнях, зважаючи на сучасні запити суспільства та розвиток економіки країни.

Проте сьогодні можна констатувати, що реформування системи фінансового контролю проводилося стихійно, безсистемно, а тому частково враховані основні принципи системи фінансового контролю країн ЄС, складовими частинами яких є фінансове управління і контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

У 2011 році прийнято низку нормативно-правових актів, які наблизили здійснення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні до міжнародних стандартів. Основними нормативно-правовими документами, які регламентують проведення внутрішнього аудиту, стали Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 [75], «Стандарти внутрішнього аудиту», затверджені Наказом Мінфіну від 04.10.2011 № 1247 [76] та «Кодекс етики внутрішнього аудитора», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 [77].

Стандарти внутрішнього аудиту для державного сектору України розроблені відповідно до понятійного визначення внутрішнього аудиту в БК України та на основі ключових положень Стандартів внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішнього аудиту (ІА, США) [78].

Показовим кроком на шляху увідповіднення законодавства України до європейських стандартів, стало впровадження в дію ст. 12 «Фінансовий контроль» Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції» від

07.04.2011 № 3206-VI. Норми цієї статті зобов'язували всіх державних службовців щорічно до 1 квітня звітувати щодо доходів, витрат і зобов'язань фінансового характеру за попередній рік. Сьогодні закон втратив чинність на підставі Закону України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 № 1700-18 [79]. Слушним є те, що всі засади, як правові, так і організаційні щодо запобігання корупції, зміст та порядок застосування превентивних антикорупційних заходів, механізмів щодо усунення наслідків корупційних правопорушень залишилися попередніми.

На початку 2014 року здійснено оптимізацію органів доходів і зборів шляхом ліквідації Міністерства доходів і зборів України та створення органів державної податкової служби та органів державної митної служби. Таким чином уряд України відновив діяльність Державної податкової служби і Державної митної служби. При реформуванні податкової служби, передбачалося, що Державна фіскальна служба стане частиною Міністерства фінансів України, податкову міліцію буде ліквідовано, а її функції передадуть органам цивільного розслідування податкових злочинів. Замість діючої податкової міліції Урядом запропоновано створити службу фінансових розслідувань, яка об'єднає функції п'яти структур: податкової міліції, Держфінінспекції, деяких підрозділів Міністерства внутрішніх справ і Служби безпеки України, що позитивно оцінено європейськими експертами. Сьогодні зазначені обов'язки покладено на Державну фіскальну службу України, яка створена в 2014 році і діє на основі «Положення про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 № 236-2014-п [80].

У цьому ж 2014 році Постановою Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 310 затверджено «Положення про Державну фінансову інспекцію України».

Беззаперечно, що важливу роль у правовому регулюванні здійснення фінансового контролю виконують Центральні органи виконавчої влади, які виступають органами внутрішнього контролю. Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року було

реформування системи внутрішнього фінансового контролю і передбачено вирішення питань організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю. Проте системних змін у діяльності органу фінансового контролю не відбулось, не зважаючи на нову (з 2011 року) назву та статус – Державна фінансова інспекція України.

Вирішальним кроком у правовому регулюванні здійснення фінансового контролю на шляху до майбутньої євроінтеграції України стало підписання та ратифікація «Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» (далі – Угода), якою Україна отримала інструмент та дороговказ для своїх перетворень. Виконання вимог цієї Угоди давало можливість Україні в подальшому стати повноцінним членом в ЄС. Такими вимогами є дотримання Копенгагенських критеріїв – параметрів, яким мають відповідати держави-члени ЄС.

З метою реалізації Угоди Кабінетом Міністрів України затверджено План заходів з імплементації цієї Угоди, яким передбачено реалізацію у сфері державного фінансового контролю певних заходів впродовж 2014-2017 років, відповідальними за виконання яких з української сторони була Державна фінансова інспекція та Міністерство фінансів України.

У зазначеній Угоді накреслено подальший напрям розвитку системи внутрішнього фінансового контролю, як один із пріоритетних, шляхом гармонізації, з визнаними світовою спільнотою стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІФАС), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах (ст. 347 Угоди).

У Звіті про виконання Угоди (за період з вересня 2014 року по січень 2015 року), у розділі «Управління державними фінансами: бюджетна політика, внутрішній контроль та зовнішній аудит» зазначено, що Рахунковою палатою розроблено нову редакцію Закону України «Про Рахункову палату». У цьому

законопроекті було закріплено функціональну, організаційну та фінансову незалежність Рахункової палати, яка необхідна для виконання нею завдань, як незалежного органу зовнішнього державного фінансового контролю з відповідним статусом, який давав право здійснювати контроль за дохідною частиною Державного бюджету, за збереженням та використанням державної власності відповідно до стандартів Міжнародної організації ВОФК.

7 квітня 2015 року Верховна Рада України ухвалила законопроект, а 24 квітня 2015 року Президент затвердив – «Про внесення змін до Закону України «Про Рахункову палату» (щодо контролю за надходженням коштів до державного бюджету України). Закон доповнює статті 2 і 7 Закону України «Про Рахункову палату» положеннями щодо здійснення Рахунковою палатою повноважень з контролю за надходженням коштів до державного бюджету, які закріплені за Рахунковою палатою відповідно до змін до статті 98 Конституції України, внесеними законами України від 19.09.2013 № 586-VII і від 21.02.2014 № 742-VII. 2 липня 2015 року Верховною Радою України прийнято оновлений Закон України «Про Рахункову палату» № 576-19 [61], який визначає організацію, повноваження та порядок діяльності Рахункової палати у сфері здійснення зовнішнього фінансового контролю. Однак закон знову не визначає Рахункову палату вищим органом державного фінансового контролю з відповідним статусом, визнаним як ВОФК.

Певними змінами у правовому регулюванні здійснення державного фінансового контролю стала нова державна структура, яка буде виконувати ті ж функції, що і Держфінінспекція. Постановою Кабінету Міністрів України прийняте «Положення про Державну аудиторську службу України» від 03.02.2016 № 43, яким функцію Дерфінінспекції передано Держаудитслужбі України [81]. Цією Постановою визначено: «Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю».

Іншим нормативним документом, що визначає сучасні особливості та пріоритети розвитку державного фінансового контролю стала «Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» [69], що була логічним продовження попередньої Концепції від 2005 року. Побудова нової моделі соціально-економічного розвитку України викликала необхідність розробок концепцій секторальних економічних реформ у сфері управління державними фінансами, зокрема державного фінансового контролю.

Отже, становлення правового регулювання фінансового контролю в Україні супроводжувалося удосконаленням законодавчої бази фінансового контролю, якою визначався правовий статус та повноваження органів фінансового контролю. Варто зазначити, що правове регулювання інтенсивно розвивалося одного із видів фінансового контролю - державного фінансового контролю, на відміну від муніципального, господарського та громадського.

Ми погоджуємося з Н. І. Обушною, що у становленні правового регулювання здійснення фінансового контролю в Україні можна виокремити три основні етапи:

– 1991–2000 роки - етап становлення. На цьому етапі сформовано базову основу системи фінансового контролю та системи контролюючих органів; досягнуто законодавчого та конституційного закріплення ключових гарантій їх діяльності; організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення фінансово-контрольної системи.

– 2001–2013 роки - етап вдосконалення. У ці роки удосконалюється організація системи фінансового контролю, її правове закріплення, активно розвивається система внутрішнього фінансового контролю, впроваджуються напрацювання адаптації міжнародної практики державного аудиту до національної специфіки фінансового контролю;

– 2014 рік – до цього часу - етап модернізації, який характеризується модернізацією чинної системи фінансового контролю в умовах поступового

переходу від адміністративної до демократичної моделі державного управління на основі зміни та удосконалення чинного законодавства [28].

Отже, здійснений аналіз становлення правового регулювання фінансового контролю свідчить, що фінансово-правові відносини у різний період відображають реалії, які існують сьогодні в Україні, а отриманий досвід сприяє розвитку та вдосконаленню фінансового контролю на сучасному етапі.

1.3 Сучасний стан законодавства України щодо здійснення фінансового контролю

У дослідженні сучасного стану законодавства про фінансовий контроль ми зосередимо увагу на тому, що норми права про фінансовий контроль є самостійним інститутом фінансового права як галузі права, а однією з підстав виділення у фінансовому праві особливого інституту фінансового контролю є наявність спеціального законодавства з фінансового контролю.

Необхідно зазначити, що термін «законодавство» досить широко використовують в основному в значенні сукупності законів та інших нормативно-правових актів, що регламентують ту чи іншу сферу суспільних відносин і є джерелами визначених галузей права.

У тексті Конституції України (ст. 9, 19, 118) законодавець використовує термін «законодавство», але не дає його визначення [60]. В юридичній науці, правозастосовній діяльності використовується розуміння законодавства у вузькому і широкому значенні. У вузькому «законодавство» - це тільки закони, у широкому – це система нормативно-правових актів, що діють в країні, включаючи не тільки законодавчі, але і підзаконні нормативні акти – укази Президента, постанови Уряду, нормативні акти органів виконавчої влади тощо [29, с. 290]

Фінансове законодавство - це зовнішня форма фінансового права, що відображає його внутрішню структуру. Норми фінансового права містяться у

нормативно-правових актах, або джерелах, як загального характеру так і спеціальних нормативно-правових актах.

Сучасний стан законодавства України у сфері здійснення фінансового контролю характеризується подальшою інтеграцією України до міжнародного простору. Саме тому на законодавчому рівні відбувається постійне удосконалення нормативно-правових актів для створення такого підґрунтя.

Проте завдання удосконалення фінансового контролю ускладнюється тим, що на поточному етапі розвитку країни відбувається системний перехід від існування констатуючого фінансового контролю до контролю ефективності і результативності витрат, від наступного контролю до попереднього, від зовнішнього державного контролю до внутрішнього. Особливо це стосується статті 26, у якій зазначено, що необхідно впровадити в органи державного сектору базові компоненти європейської моделі PIFC – внутрішній контроль і внутрішній аудит та гармонізувати систему державного фінансового контролю (далі – ДФК) із міжнародними стандартами та стандартами ЄС.

На законодавчому рівні закріплено нове бачення бюджетної системи, питання обов'язковості побудови в органах державного сектору моделі державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) – внутрішнього контролю (далі – ВК) і внутрішнього аудиту (далі – ВА). Відповідно до БК України, на керівників усіх рівнів, від головного розпорядника (міністра, керівника органу виконавчої влади) до розпорядників нижчого рівня і керівників окремих підрозділів у бюджетній установі покладено персональну відповідальність за впровадження та ефективне функціонування зазначених компонентів.

Так, законодавчо-нормативне забезпечення ВК здійснюється наступними нормативно-правовими актами: БК України від 08.07.2010 № 2456-VI [71]; «Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» від 24.05.2005 № 158 [69]; «Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах» від 14.09.2012 № 995 [82].

Отже, сьогодні у вітчизняному законодавстві є вже певний перелік нормативно-правових актів, що забезпечують питання організації та методології у сфері ВК, які увідповіднені до міжнародних стандартів та відповідають міжнародно-визнаним методологіям та кращим практикам ЄС.

Що ж до законодавчо-нормативного забезпечення ВА, то потрібно зазначити, що в Україні на законодавчому рівні вперше надано визначення внутрішньому аудиту у ст. 26 БК України [71] і встановлено обов'язковість його запровадження усіма розпорядниками бюджетних коштів.

Водночас, достатня забезпеченість законодавства децентралізованого ВА, на рівні бюджетних установ (як цього вимагає європейська модель функціонування ДВФК), ВА все ж таки ще дуже далекий від досконалості, Саме тому станом на сьогодні бюджетні установи підпадають під контроль з боку Держаудитслужби, яка поки що, вже багато років поспіль в процесі реформування ДФК здійснює так званий централізований внутрішній аудит - державний фінансовий аудит (далі - ДФА).

Не менш забезпеченим з боку законодавства є здійснення Держаудитслужбою державного фінансового аудиту за діяльністю суб'єктів господарювання, що здійснюють комерційну діяльність - державні та комунальні підприємства та інші, що не відносяться до бюджетних установ.

Законодавчо-нормативне забезпечення ДФА за діяльністю суб'єктів господарювання (державних та комунальних підприємств) здійснюється на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 № 252 -2019-п «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» [83]. Цим Порядком визначається механізм проведення Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

Зовсім протилежна ситуація щодо суб'єктів господарювання (згідно з Концепцією розвитку ДВФК) - державними та комунальними підприємствами

та іншими, що не відносяться (згідно з Концепцією розвитку ДВФК) до бюджетних установ, в законодавчому забезпеченні їхніх систем ВК та ВА. У зв'язку з цим жодного законодавчо-нормативного акту стосовно організації, обов'язковості впровадження і, тим більше, методичного забезпечення таких сучасних підсистем управління для ефективного управління державними фінансовими ресурсами, а отже, й забезпечення фінансової безпеки таких суб'єктів господарювання, не існує [84]. Така ситуація дозволяє суб'єктам господарювання застосовувати схеми мінімізації платежів до бюджету, що у 2017 році склала - 46,7%, здійснювати недоплати до бюджету, що у 2016 році, за результатами фінансово-господарської діяльності, становить - 70,9% [84].

У зв'язку з цим необхідно посилити профілактичну функцію ДФК, тобто переорієнтувати його на попередження фінансово-бюджетних порушень господарюючими суб'єктами.

Із змінами до Бюджетного та Податкового кодексів з 1 січня 2015 року розпочато новий етап бюджетної децентралізації - скорочено кількість податків з 22 до 11, з яких 7 - загальнодержавних і 4 - місцеві податки та збори.

На цьому етапі планувалося суттєво розширити дохідну частину місцевих бюджетів за рахунок збільшення ставки відрахувань окремих податків, передачі частини податків на місцевий рівень, надання незалежності та фінансової самостійності місцевих бюджетів. Зокрема, самостійне формування місцевих бюджетів [71, ст.75]; право затверджувати місцеві бюджети, незалежно від термінів прийняття державного бюджету (до 25 грудня року, що передуює плановому) [71, ст.77]; спростити процедуру місцевих запозичень від міжнародних фінансових організацій та надання місцевих гарантій [71, ст.74]; право самостійно вибирати установи (в органах Казначейства чи установах банків) з обслуговування коштів бюджету розвитку місцевих бюджетів та власних надходжень до бюджетних установ [71, ст.78]; передбачено встановлення єдиних нормативів відрахувань загальнодержавних податків за кожною ланкою бюджету; відмінено індикативне планування показників місцевих бюджетів; формування єдиного кошика доходів загального фонду.

Щодо визначення обсягу залишку коштів за бюджетами новоутворених об'єднаних територіальних громад (далі – ОТГ) варто зазначити, що з початку 2017 року функціонує 366 бюджетів ОТГ, з яких 207 утворилися у 2016 році, і на 2017 рік затверджували перший бюджет об'єднаної територіальної громади [86].

Проте законодавчі нововведення повністю не забезпечують обіцяну урядом бюджетну децентралізацію. Незважаючи на те, що місцеві громади отримали додаткові джерела доходів, за ними закріпили великий обсяг нових видатків, зокрема їм передається на самостійне утримання вся інфраструктура, тобто об'єкти соціально-культурної сфери, а саме: житлово-комунальне та дорожнє господарство, медицина, освіта, культура. Водночас, збільшуються частки відрахувань у центр платежів, які переважно залишалися на місцях: податку на доходи фізичних осіб, рентної плати за користування надрами. Так, частка місцевих податків і зборів у загальній структурі доходів місцевих бюджетів радикально збільшилась у 2016-2017 роках порівняно із 2013-2014 роками і склала майже 26%. Порівнюючи з розвинутими країнами світу, місцеві податки займають досить вагомую частку в загальній сумі доходів місцевих бюджетів, що забезпечує високоефективну роботу органів місцевої влади. Наприклад, в Австрії близько 70% усіх доходів місцевих бюджетів становлять саме місцеві податки, в США їх частка складає 66%, у Франції – 67%, у Німеччині – близько 46%, в Англії – 37%, в Японії – 35% [87]. Саме тому питання бюджетної децентралізації в Україні залишається відкритим. Пропонуємо зменшити частки відрахувань у центр платежів, що підсилить місцеві бюджети.

Вимоги щодо реформування зовнішнього фінансового контролю сприяли прийняттю нової редакції Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII [61].

Як показує аналіз, у Законі є низка прогресивних положень, а саме: забезпечення фінансової незалежності Рахункової палати України (ч. 2 ст. 3, ст.5); деталізація повноважень Рахункової палати України та визначення

особливостей здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) за окремими напрямками (ст. 10-16), однак не визначена періодичність та строки проведення таких заходів; призначення членів Рахункової палати на посади на підставі конкурсу (ч. 2 ст. 20), проте не конкретизовано процедуру проведення конкурсу; запровадження внутрішнього та зовнішнього аудиту Рахункової палати (ст.ст. 42, 43); право представникам громадськості бути присутніми на засіданнях Рахункової палати (ч. 1 ст. 25) та ін. [61].

Як вбачається із матеріалів, що зміни, які запропоновані в Законі, не мають цілісного завершеного характеру, що підтверджується прогалинами, виявленими у Законі. Так, неузгодженими з Конституцією України є деякі норми Закону, наприклад, ч. 5 ст. 17 Закону передбачено, що «права, обов'язки і повноваження членів Рахункової палати та посадових осіб апарату Рахункової палати визначаються цим Законом». Аналогічно ст. 33 Закону визначаються права та обов'язки посадових осіб об'єкта контролю [61]. Зазначене не враховує вимоги ч. 2 ст. 19 Конституції України, за якою Конституція і закони України визначають повноваження посадових осіб органів державної влади та спосіб їх здійснення, а п. 1 ч. 1 ст. 92 Конституції України законом визначаються «права і свободи людини і громадянина» і «основні обов'язки громадянина» [60].

Зважаючи на викладене, очевидними є певні недоліки у правовому регулюванні з прийняттям нового Закону України «Про Рахункову палату». Очевидно, що впровадженню будь-якого нового закону повинен передувати висновок спеціальної експертизи проєктів законів ревізійних органів на відповідність цього закону нормам Конституції України та іншим законам, які регулюють галузь.

Отже, незважаючи на проведене оновлення спеціального законодавства, що регулює діяльність Рахункової палати України, основне завдання – забезпечити законодавчі підстави для набуття нею статусу вищого органу фінансового контролю залишається невиконаним, повноваження Рахункової палати України (ст. 7 Закону) залишилися у попередньо окреслених межах і

пов'язані, зазвичай, з Державним бюджетом України [61]. На сьогодні, конституційна норма (ст. 98), яка визначає контрольні повноваження Рахункової палати України, не встановлює її незалежності, а лише закладає основи створення Рахункової палати України, частково визначає її основні контрольні повноваження, а п. 16 ч. 1 ст. 85 Конституції України визначаються взаємовідносини парламенту з Рахунковою палатою України через механізм призначення на посади та звільнення з посади її Голови та інших членів [60].

Таким чином, науковці стверджують, що удосконалення вітчизняного законодавства при визначенні статусу Рахункової палати України відбувається з урахуванням принципів Мексиканської декларації незалежних вищих органів фінансового контролю, яка була прийнята на XIX конгресі INTOSAI у листопаді 2007 року з метою забезпечення незалежності вищих органів державного контролю у тих випадках, коли така незалежність не проголошена в Конституції держави, або проголошена лише формально [88], з чим не можна не погодитись.

Недоліком законодавства було здійснення лише органами Держаудитслужби фінансового контролю за місцевими бюджетами, який не спрямований на вдосконалення міжбюджетних відносин і має переважно каральний характер. Служби внутрішнього аудиту на рівні місцевого самоврядування не створено, незважаючи на прийняту Постанову Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 «Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів...» [89]. Тобто принципи незалежності, об'єктивності й гласності під час фінансових перевірок використання коштів місцевих бюджетів забезпечуються частково.

Конституційний Суд України від 21.12.2000 [90] своїм висновком визнав положення щодо здійснення Рахунковою палатою контролю за формуванням й виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів таким, що відповідає вимогам статей 157 і 158 Конституції України [60]. Тобто, фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих

місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках не обмежує права і свободи людини і громадянина, не порушує територіальну цілісність України, не спрямоване на ліквідацію незалежності.

Групою держав Ради Європи проти корупції (GRECO), в Оціночному звіті України [87] також визначено необхідність розширення повноважень зовнішнього незалежного аудиту (Рахункової палати). Європейською хартією місцевого самоврядування, ратифікованою Україною в 1997 році, ст. 8 «Адміністративний контроль за діяльністю органів місцевого самоврядування» передбачено, що «адміністративний контроль може включати також контроль вищих органів влади за належним виконанням органами місцевого самоврядування делегованих їм повноважень» [91].

Отже, положення Конституції України й ратифікованих в Україні актів міжнародних організацій дозволяють проводити зовнішній аудит виконання місцевих бюджетів делегованих повноважень вищими органами фінансового контролю.

З огляду на викладене, п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» [61] «доповнено абзацом чотирнадцятим, згідно із Законом України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України» від 22.11.2018 № 2621-VIII [92]. Відповідно до цього доповнення Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо «надходжень, закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки та використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню» [61].

Аналізуючи сучасний стан законодавства, потрібно зазначити, що сьогодні нормативно-правові акти, що стосуються фінансового контролю, можна поділити на такі, які мають загальний характер, тобто визначають правовий статус відповідних державних органів, права і обов'язки інших контролюючих суб'єктів, у тому числі у фінансово-контрольній сфері та ті, що безпосередньо стосуються фінансового контролю. Саме тому, критерії здійснення фінансового

контролю визначаються фінансовим законодавством та нормативно-правовими актами інших галузей законодавства, що регулюють фінансову діяльність.

Зазначимо, що система законодавства – це форма зовнішнього прояву (об'єктивації) норм права, засіб їх організації у правові акти, яка має вертикальну і горизонтальну будови. Її структура виражається в єдності, об'єктивності, визначеності, а також у розподілі законів та підзаконних нормативно-правових актів за галузями та інститутами права [29, с. 837].

Науковці вважають, що законодавчі нормативно-правові акти, що лежать в основі регулювання фінансового контролю, утворюють певну систему, а саме:

- загальні нефінансові закони – конституційні закони або закони, що належать до інших галузей права і містять фінансові норми - повноваження органів державної влади і управління, загальні принципи оподаткування тощо. До нормативно-правових актів, що мають загальний характер і так чи інакше стосуються фінансового контролю, відносяться Закони України «Про Кабінет Міністрів України» від 27.02.2014 № 794-VII [93], «Про комітети Верховної Ради України» від 04.04.1995 № 116/95-ВР [94], «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97-ВР [49].

Відповідно до статей 116, 117 Конституції України [60] до повноважень Кабінету Міністрів України належить здійснення фінансової, податкової, цінової та інвестиційної політики, розроблення проекту закону про Державний бюджет України та забезпечення його виконання. Комітети Верховної Ради України, згідно ст. 14 Закону України «Про комітети Верховної Ради України» від 04.04.1995 № 116/95-ВР [94], контролюють виконання Державного бюджету України у тій частині, яка є предметом їхнього відання, забезпечують доцільність, економність та ефективність використання державних коштів відповідно до закону. Так, 24 травня 2017 року Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету здійснено перерозподіл видатків між бюджетними програмами ЦВК (Центральної виборчої комісії) у сумі 12 867 тис. гривень шляхом зменшення їх обсягу за програмою 6731020 «Проведення виборів народних депутатів України» та збільшення їх обсягу за програмою 6741020

«Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на проведення виборів депутатів місцевих рад та сільських, селищних, міських голів», що забезпечило проведення на належному рівні виборчого процесу [95]. Виконавчі органи сільських, селищних, міських рад, відповідно ст 28 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97-ВР [49], контролюють організації і підприємства, незалежно від форм власності, за дотриманням зобов'язань щодо платежів до місцевого бюджету;

- загальні фінансові закони, що регулюють основи фінансової системи і вважаються фундаментальними законами, які встановлюють основи бюджетної системи, місце її окремих елементів і які в Україні майже не представлені, хоча перспективи розробки фінансового кодексу і закону про фінанси обговорювалися. Наприклад, Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ, який визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [63];

- загальні інституційні закони – законодавчі акти, які містять положення, що регулюють окремі структурні інститути, їх основи, головні характеристики, проте відсутня деталізація конкретних видів понять – це здебільшого бюджетні та податкові кодекси, що поєднують матеріальні і процесуальні сторони, а також основні закони загального характеру, наприклад, БК України [71], ПК України [72];

- спеціальні інституційні закони – законодавчі акти, якими регулюють певні частини інституту фінансового контролю, наприклад, нормативно-правові акти щодо механізму та обчислення конкретного виду податку, до яких належить Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10.08.2004 № 1017 [96]. Дія зазначеної Постанови поширюється на всіх суб'єктів господарювання, як юридичних, так і фізичних

осіб-підприємців, різних організаційно-правових форм і форм власності, які виконують бюджетні програми.

До спеціальних нормативно-правових актів належать Укази Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 № 817/98 [97]; «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері» від 25.12.2001 № 1251/2001 [98].

Законодавчою базою фінансового контролю є постанови, що мають важливе значення для організації фінансового контролю в державі, які затверджуються Кабінетом Міністрів України, зокрема «Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» від 24.05.2005 № 158-р. [69]; «Стратегія розвитку державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади» від 24.07.2003 № 1156 [99]; «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» від 20.04.2006 № 550 [100].

Основним нормативно-правовим актом, що регулює сферу фінансового контролю є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ, яким визначаються правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [63], проте він не відповідає сучасним вимогам, оскільки своїми положеннями не визначає засадничі складові системи державного фінансового контролю в цілому, а тільки регламентує діяльність органу державного фінансового контролю, на чому неодноразово наголошували як вчені-юристи, так і фінансисти-практики.

Зазначене вказує на те, що сьогодні нормативно-правова база фінансового контролю в Україні є досить розгалуженою, містить як акти вищої юридичної сили, так і підзаконні нормативно-правові акти. У той же час відсутній базовий закон «Про фінансовий контроль», який встановлював би основні правила

організації та здійснення фінансового контролю. Неодноразові спроби створення відповідного закону не принесли бажаного результату.

Рішення про створення базового закону «Про фінансовий контроль» дасть можливість передбачити єдині засади державної політики в галузі фінансового контролю. Розроблення системного закону про фінансовий контроль є основною вимогою сьогодення, бо діяльність багатьох органів виконавчої влади у цій сфері регламентується підзаконними нормативно-правовими актами, як-от: «Положення [Про Державну фіскальну службу України](#)» від 21.05.2014 № 236 [80], «[Положення про Міністерство фінансів України](#)» від 20.08.2014 № 375 [101], «Положенням про Державну аудиторську службу України» від 03.02.2016 № 43 [81], «Положення про Державну казначейську службу України» від 15.04.2015 № 215 [74], затвердженими Постановами Кабінету Міністрів України, що не забезпечує ефективності здійснення фінансового контролю.

Очевидним є той факт, що необхідність прийняття базового закону аргументується принципом законності, який зазначений у ч. 2 ст. 19 Конституції України, який гласить, що «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [60]. Зважаючи на вказану норму, закон «Про фінансовий контроль» має стати правовою основою у формуванні цілісної системи фінансового контролю в Україні.

За роки незалежності України законами не врегульовано діяльність у сфері державного фінансового контролю таких суб'єктів, як Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів, Фонд державного майна та інших. Аналогічна ситуація з правовим врегулюванням діяльності суб'єктів муніципального, господарського та громадського фінансового контролю. Саме тому, без законодавчо упорядкованого функціонування в державі загальної системи фінансового контролю, спроба підвищити ефективність фінансового контролю

шляхом правового врегулювання діяльності його окремих суб'єктів є безперспективною.

Для того, щоб охопити фінансовим контролем усі важливі для суспільства сфери і не допустити при цьому дублювання функцій та паралелізму в роботі суб'єктів контролю, необхідно передусім визначити і закріпити в законі всі види об'єктів з поділом їх на групи, що піддаються державному, муніципальному, господарському чи громадському контролю. Лише тоді ми зможемо уникнути ситуації, коли в одних сегментах економіки державного фінансового контролю забагато (бо його здійснюють декілька державних органів, конкуруючи між собою), а в інших – взагалі немає.

Отже, необхідний базовий закон, його прийняття - оптимальний варіант розв'язання проблем, пов'язаних зі створенням цілісної системи фінансового контролю. Таке рішення передбачить у чинних законах єдині засади державної політики в галузі фінансового контролю та убезпечить від нових законопроектів, нових законів, якщо вони будуть суперечити цим засадам здійснення фінансового контролю.

Ми пропонуємо структуру проекту закону «Про фінансовий контроль» у якому повинні бути чітко визначені поняття фінансового контролю; єдині принципи фінансового контролю; форми та види фінансового контролю, поділ на зовнішній і внутрішній; перелік органів, їх функції, сфера діяльності та порядок взаємодії; порядок здійснення контрольних заходів, механізми оскарження дій контролюючих органів та їхніх посадових осіб, відповідальність за правопорушення (*Додаток Г*).

З огляду на сучасний стан у сфері використання бюджетних коштів, особливе місце відводиться юридичній відповідальності, яка повинна базуватися на низці принципів, зокрема законності, обґрунтованості, справедливості, невідворотності, презумпції невинуватості, права на захист, одноразовості притягнення до відповідальності [102, с. 42-44]. Ми підтримуємо думку О. П. Орлюк, що до функцій фінансово-правової відповідальності, крім

регулятивної, превентивної, виховної, слід віднести, каральну і відновлювальну [103, с. 189-191].

Зазначимо, що правовою підставою фінансово-правової відповідальності є порушення норм податкового, бюджетного, митного, банківського, валютного, грошово-кредитного, іншого фінансового законодавства, що передбачає можливість застосування фінансово-правових санкцій за порушення.

На відміну від гіпотези та диспозиції санкція є найсуворішою постановою, елементом логічної структури загальної норми права (передусім правоохоронної), що вказує на можливі заходи державного впливу на порушника даної норми, головним чином – у формі примусу [29, с. 826].

Якщо гіпотеза фінансово-правових норм визначає умови, за яких у суб'єктів фінансових правовідносин можуть виникати передбачені нормою юридичні права і обов'язки, диспозиція вказує якою саме повинна бути поведінка сторін фінансових відносин за наявності передбачених гіпотезою фактичних обставин, то санкція фінансово-правової норми містить вказівки на невігідні для її порушника наслідки.

Фінансово-правові санкції мають свої особливості, як-от:

- здебільшого мають грошовий характер і застосовуються у вигляді штрафу, пені, примусового стягнення, недоїмки;
- поширюються на всіх учасників фінансових правовідносин;
- об'єднують в собі правовідновлювальні і карні елементи;
- мають безпосередній зв'язок з фінансово-правовою відповідальністю [12].

Саме система матеріальних фінансово-контрольних норм, що регулюють фінансовий контроль становить інститут фінансового контролю та спонукає до виникнення відповідних процесуальних норм, оскільки для реалізації її норм необхідна певна правозастосовна діяльність уповноважених на це суб'єктів.

Чинне законодавство України передбачає адміністративну відповідальність за окремі види фінансових правопорушень, за які Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) встановлено адміністративну відповідальність а саме: ст. 162, 163¹, 163⁴, 164, 164¹, 164², 164⁴,

164¹², 164¹⁴, 164¹⁵, 164¹⁶, 165¹, 165², 165⁴, 166⁵, 166⁶, 166⁸, 166⁹, 166²¹, 172⁶, 172⁹ та ін. [104] (*Додаток Д*).

Згідно зі ст. 255 КУпАП протоколи про адміністративні правопорушення фінансового законодавства мають право складати уповноважені на те посадові особи : 1) органів внутрішніх справ (Національної поліції) (ст.ст. 164, 164¹, 164², 164⁴, 164¹⁵, 165¹, 165², 172⁹); 2) фінансових органів (ст.ст. 164, 164¹); 3) органів Служби безпеки України (ст.ст. 164, 172⁹); 4) органів державного фінансового контролю (Рахункова палата) (ст.ст. 164¹², 164¹⁴); 5) органів державної податкової служби (ст.ст. 163¹, 163⁴, 163¹², 164, 164⁵, 164¹⁶, 166¹⁶, 177², 204³); 6) Національного агенства з питань запобігання корупції (ст. 172⁹); 7) Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (ст. 163¹²) [104].

Посадові особи, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення, можуть накладати адміністративні стягнення, передбачені КУпАП, у межах наданих їм повноважень і лише під час виконання службових обов'язків. Перелік органів (посадових осіб), які розглядають справи про адміністративні правопорушення, встановлений у законах України (ст.ст. 213, 217 КУпАП) [104]. Аналіз притягнення винних осіб до адміністративної відповідальності за порушення фінансового законодавства у 2016-2018р.р., свідчить про тенденцію їх постійного вчинення, найпоширенішими серед яких є: а) «порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків» (ст. 163¹ КУпАП); б) «порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи» (ст. 163⁴ КУпАП); в) «порушення порядку провадження господарської діяльності» (ст.164 КУпАП); г) «порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат» (ст.164¹ КУпАП); д) «порушення законодавства з фінансових питань» (ст.164² КУпАП) та про норми які не працюють (ст.ст. 163¹², 164¹⁵, 166⁸, 166²¹ КУпАП) (*Додаток Д*).

Проведені протягом 2012-2018 р.р аудиторами Рахункової палати контрольно-аналітичні та експертні заходи, відповідно до статей 116 і 119 БК України, виявили великі порушення і недоліки при адмініструванні доходів

державного бюджету, а також порушення бюджетного законодавства (у тому числі нецільового), неефективного використання коштів Державного бюджету (*Додаток Е*). За результатами проведених контрольних заходів Рахунковою палатою України до правоохоронних органів направлено відповідні матеріали (*Додаток Є*).

Так за результатами 25 проведених контрольних заходів у 2017 році Рахунковою палатою, згідно зі ст. 41 Закону України «Про Рахункову палату» [61], було передано: до Генеральної прокуратури України загалом 20 матеріалів, у 2016 – 12 [105; 106]. Водночас, реагування щодо контрольних-аналітичних заходів у багатьох випадках було формальним, відповіді інформували лише про розгляд матеріалів Рахункової палати. Порівняно з обсягом виявлених Рахунковою палатою України порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів (*Додаток Е*), повертається до бюджету незначна частина (*Додаток Ж*).

Вважаємо, що робота в цьому напрямі повинна бути більш предметною та результативною, оскільки з порушенням фінансового законодавства порушується і фінансова безпека держави, а відтак – її національні інтереси. Застосування фінансово-правових санкцій має бути звернено не лише на відшкодування завданих збитків, але й на відновлення рівноваги, потенціалу держави до розвитку, захищеності державних інтересів у фінансовій сфері.

На підтвердження Е. С. Дмитренко зазначає, що основна мета юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права - забезпечення державної фінансової безпеки шляхом попередження вчинення правопорушень у сфері фінансової діяльності, а за їх вчинення – компенсація матеріальної та моральної шкоди й покарання винних [107, с. 153].

Водночас, «Процес гармонізації законодавства України із міжнародним законодавством та законодавством Європейського Союзу, використання зарубіжного досвіду мають сприяти створенню власної моделі відносин у сфері юридичної відповідальності суб'єктів фінансового права та фінансової безпеки і враховувати особливості системи права України» [107, с. 6]. Сутність її, на

нашу думку, повинна зводитись до профілактики правопорушень, шляхів їх зменшення та гарантування фінансової безпеки і невідворотності покарання, через вдосконалення норм фінансового законодавства щодо механізму фінансово-правової відповідальності.

Сьогодні в Україні однією з найбільш актуальних проблем є проблема запобігання та протидія корупції. У дослідженні Transparency International «Індекс сприйняття корупції» (CPI) за 2017 рік, Україна здобула 30 балів зі 100 можливих і посіла 130 місце (зі 180 країн). Це на 1 бал більше та на 1 позицію вище, ніж у минулому році (29 балів, 131 місце зі 176 країн). Але результати минулого року нижчі (1 бал проти 2) ніж у 2016 році [108]. А. Т. Ковальчук зазначає, що необхідно визнати, що кризові явища та нинішні провали у фінансовій політиці держави не в останню чергу зумовлені слабкістю впливу на реальні процеси з боку фінансового законодавства [109, с. 12].

Серед чинників, які сприяють корупції, науковці виділяють зловживання в органах державної влади, широкі дозвільно-розпорядчі повноваження посадових і службових осіб, велика кількість дозвільних документів, податків і зборів, плинність і тимчасовість перебування кадрів на посадах державної служби та ін.

Із 200 антикорупційних заходів, які треба було виконати державним органам до кінця 2017 року, відповідно до «Державної програми з виконання Антикорупційної стратегії» [110] – не виконано 35% із них, незважаючи на прийняття пакету антикорупційних законів [111-115]. Однак, антикорупційної стратегії та Державної програми її виконання на подальші роки немає.

Сьогодні існує необхідність у важливих антикорупційних законах, які б регулювали прозорість у здійсненні розподілу видатків бюджету щодо використання природних ресурсів, щодо адміністративних процедур, лобіювання, перевірки на доброчесність, захист викривачів, створення Установи бізнес-омбудсмена для оздоровлення української економіки, фінансів, системи соціального захисту населення тощо. Ми погоджуємося з думкою А.Т.Ковальчука, що «прозоре й стабільне фінансове законодавство та

ефективно діюча фінансово-правова система – найнеобхідніші передумови для появи та утвердження в Україні дієвих механізмів антикорупційних заходів» [109, с. 12].

Так, за два роки активної діяльності Національного антикорупційного бюро України (далі – НАБУ), станом на 31 грудня 2017 року, судами у завершених судових провадженнях за статтями Кримінального кодексу України (далі – КК України) про корупційні злочини винесено лише 19 обвинувальних вироків, що не перевищує 1% усіх винесених за цей час обвинувальних вироків за цими статтями і лише близько 107 таких проваджень щодо 165 обвинувачених перебувало на розгляді в судах. За весь час діяльності Національного агентства з питань запобігання корупції (далі - НАЗК) цим органом, станом на 1 березня 2018 року, направлено до суду 152 протоколи про адміністративні правопорушення, пов'язані з корупцією (ст.ст. 172⁴; 172⁹ КУпАП). За цими протоколами судами засуджено лише 35 осіб (23,0%) [116].

Ефективнішими, ніж спеціально створений антикорупційний орган, є показники статистики Національної поліції: у 2017 році до судів направлено 5040 протоколів про зазначені правопорушення, і за 2150 з них суди наклали стягнення (42,7%) [116].

Масштаби та укоріненість корупції, про що свідчить судова «антикорупційна» статистика, вказують на те, що покарання за корупційні правопорушення традиційно були радше винятком, ніж правилом. Причинами такого становища, на нашу думку, є відсутність єдиної судової практики, труднощі та суперечності становлення нових антикорупційних органів, завантаженість та заангажованість суддів, масована протидія самих корупціонерів. Показовим у цьому плані є Рішення Конституційного Суду України щодо неконституційності статті 368² Кримінального кодексу, що передбачала притягнення до кримінальної відповідальності посадовців за незаконне збагачення [117], у якому головним аргументом у винесенні рішення стало правило презумпції невинуватості.

Не можна не погодитися з А. Т. Ковальчуком, який вважає, що без правової констатації і нормативного обліку юридичних прецедентів, практично неможливо використовувати минулий досвід. «Відсутність навіть найменших спроб визнати «прецедентне право» зумовлює необхідність весь час опиратися на «свіже законодавство», що, у свою чергу, змушує законодавця знаходитися в режимі перманентного продукування законів та адекватних, відповідній ситуації фінансово-правових норм, що породжує відчутні фінансово-правові негаразди» - зазначає науковець [109, с. 12-13]. Досить ефективним, на думку цього ж науковця, у боротьбі з «відмиванням» тіньових капіталів, «може бути система протидії «парасолькового» типу, що спеціально регулює основні проблемні напрями і є своєрідним каркасом правових заходів по боротьбі з «відмиванням» фінансових капіталів, отриманих злочинним шляхом» [118].

Отже, корупція як явище, можлива лише у сфері реалізації публічної влади, якою є сфера діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Підтвердженням цього є документи ООН, у яких зазначено, що «корупція – це зловживання державною владою для одержання вигоди в особистих інтересах, інтересах третіх осіб або груп» [119] або суб'єктами корупції є особа, офіційно наділена владою чи службовими повноваженнями [29, с. 421].

Найбільші зловживання у сфері державної закупівлі товарів, робіт та послуг, яка є невід'ємною складовою функціонування будь-якої держави, без налагодженої системи якої держава не може повноцінно виконувати свої функції.

Так, у 2017 році аналіз порушень законодавства України щодо публічних (державних) закупівель, виявлених Рахунковою палатою відповідно до ч. 2 ст.13 Закону України «Про Рахункову палату» [61], засвідчив, що правопорушення у сфері закупівель вчиняли майже на всіх стадіях закупівель.

Встановлені випадки укладання договорів без проведення процедур, визначених Законом України «Про публічні закупівлі» від 25.12 2015 № 922-VIII № 922 [120], а також поділ предмета закупівлі на частини для уникнення

проведення процедури відкритих торгів або застосування вимог Закону. Вказані факти є порушенням ч. 1 і ч. 7 ст 2, ч. 1 ст. 20, ч. 3 ст. 36 зазначеного Закону [120]. Всього таких порушень виявлено на загальну суму 3 039,6 тис. гривень [121].

Як винагороду замовник торгів може одержувати від переможця «відкат». Розмір таких відкатів може складати до 50% вартості предмета закупівлі і здійснюється за рахунок державних коштів [122].

Протягом 2018 року органи державного фінансового контролю провели аналіз понад 5,3 тис. процедур закупівель загальною очікувальною вартістю 67,3 млрд. гривень. Порушення законодавства у сфері закупівель виявлено під час аналізу 4,1 тис. процедур закупівель загальною вартістю 39,0 млрд. гривень [123].

Типовими порушеннями, виявленими під час здійснення контролю законодавства у сфері закупівель, є: недотримання порядку визначення предмета закупівлі, здійснення закупівлі без оприлюднення на веб-порталі Уповноваженого органу річного плану, порушення при складанні тендерної документації, не накладення електронного цифрового підпису на форми документів, не відхилення замовником тендерної пропозиції учасника, яка не відповідає умовам тендерної документації, не оприлюднення або несвоєчасне оприлюднення інформації на веб-порталі Уповноваженого органу, проведення переговорної процедури за відсутності визначених законодавством підстав, укладення договорів без застосування процедур закупівель.

Для усунення таких протиправних дій учасниками торгів, в законодавстві розвинених західних країн світу встановлені запобіжні заходи.

Заборона змови між учасниками торгів найчіткіше сформульована у законодавстві Канади. Шахрайство із заявками в торгах (bid-rigging) визначається законодавством як заздалегідь домовлені заявки або відмова деяких з учасників від участі у торгах і розділом 47 Закону про конкуренцію Канади прямо забороняється і карається ув'язненням строком на 5 років та/або штрафом, розмір якого визначається судом [124, с. 895]. Аналогічно

вирішується проблема змови між учасниками торгів у законодавстві ЄС. Стаття 85 Римської Угоди 1957 року визначає як несумісні з принципом спільного ринку всі угоди, які прямо чи опосередковано пов'язані з фіксацією учасниками закупівельних цін або інших торгівельних умов. Покарання за порушення статті 85 встановлюється окремо країнами-членами ЄС [124, с. 897-898].

У нашій країні порушення чинного законодавства щодо публічних закупівель також карається законом. Так, за результатами заходів державного фінансового контролю щодо порушення фінансового законодавства у сфері публічних закупівель у 2018 році Держаудитслужбою складено та надіслано до суду 333 протоколи за статтею 164¹⁴ КУпАП, до адміністративної відповідальності притягнуто 44 особи, на яких судами накладено адміністративні стягнення у вигляді штрафу на загальну суму 533,9 тис. гривень [125]. Вважаємо, що потрібно запроваджувати передовий західний досвід у сфері державних закупівель, зокрема щодо підвищення відповідальності за змови серед всіх учасників торгів.

Заслужовує на увагу застосування у розвинутих західних країнах та США електронних торгів та електронної звітності з державних закупівель. Прикладом є США, у якій усі федеральні відомства повинні направляти інформацію про закупівлі на суму понад 25 тис. дол. до центральної інформаційної системи федеральних закупівель [126, с. 53].

В Україні впровадження електронних закупівель також розглядається як провідний напрямок зменшення корупційних зловживань. Остаточне переведення державних закупівель на електронний формат сьогодні забезпечується Законом України «Про публічні закупівлі», що вступив у дію з 01.04.2016 р. [120].

Згідно з цим законом «електронна система закупівель – інформаційно-телекомунікаційна система, що забезпечує проведення процедур закупівель, створення, розміщення, оприлюднення та обмін інформацією і документами в електронному вигляді, до складу якої входять веб-портал Уповноваженого органу, авторизовані електронні майданчики, між якими забезпечено

автоматичний обмін інформацією та документами» [120]. Частина публічних закупівель здійснюється в електронному форматі із використанням електронної системи Prozorro. Так, порівняно з 2017 роком кількість всіх закупівель зросла на 25%, а очікувана вартість на 31%. Успішно завершено 1,084 млн. закупівель, в яких 1,115 млн. лотів з очікуваною вартістю 657,710 млрд. гривень [125].

Проте необхідно зазначити, що застосування електронних закупівель повністю не передбачає можливості корупційних зловживань при проведенні публічних закупівель, хоча ускладнює їх. Досвід зарубіжних країн показує, що у замовників торгів все таки залишаються суттєві важелі для обмеження доступу постачальників до ринку публічних закупівель, а в учасників для координації пропозицій, тобто змови [127].

Аналіз сучасного законодавства щодо здійснення фінансового контролю буде неповним без зазначення «Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року», схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р [128]. Мета Концепції - реформування системи державного фінансового контролю. Передбачено визначити напрями і механізми розвитку системи державного фінансового контролю на державному, регіональному та місцевому рівнях, підвищити прозорість, підзвітність та ефективність діяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання державної і комунальної форми власності, використання ними наявних ресурсів загалом та системи контролю за цим процесом зокрема.

Отже, сучасний стан законодавства України щодо здійснення фінансового контролю має позитивну тенденцію та перебуває на стадії свого розвитку відповідно до європейських стандартів. Очевидним є необхідність удосконалення законодавства з прийняттям Закону України «Про фінансовий контроль» та посилення відповідальності за неефективне використання та розкрадання бюджетних коштів, що є найбільшим недоліком і причиною корупції в органах державної влади, місцевого самоврядування, господарюючих суб'єктів та призводить до великих втрат бюджетних коштів.

Висновки до розділу 1

1. Проведений у науковій літературі аналіз доктринального тлумачення поняття «фінансовий контроль» дає підстави стверджувати, що це поняття науковцями трактується по-різному, а саме: як діяльність державних органів, як особлива функція управління, як система нагляду, що характеризує його багатоаспектність і багатогранність.

З'ясовано, що сутність фінансового контролю розкривається через предмет, суб'єкт і об'єкт контролю та проявляється у таких завданнях: встановлення правопорядку і законності при формуванні державних доходів, раціонального використання, виявлення відхилень та своєчасне реагування відповідними запобіжними та коригувальними заходами. З'ясовано, що основними видами фінансового контролю, залежно від організаційно-правового статусу суб'єктів ініціювання, мають бути визнані державний, муніципальний, господарський та громадський фінансовий контроль.

Визначено, що основними принципами фінансового контролю є законність і фінансова дисципліна, які пропонуємо доповнити принципами незалежності, об'єктивності, компетентності, гласності, додержанням професійної етики, зазначеними у Лімській декларації керівних принципів контролю з необхідністю їх нормативного закріплення у законодавстві. Правова природа фінансового контролю визначається правовими нормами фінансового законодавства, на основі яких контроль здійснюється.

2. З'ясовано, що правове регулювання фінансового контролю здійснюється за допомогою норм фінансового права суб'єктами фінансового контролю, має владний характер, є юридичним впливом на суспільні відносини.

Становлення і розвиток правового регулювання фінансового контролю пов'язано з розвитком державності в Україні як складової її фінансової безпеки, що визначалось рівнем суспільного розвитку, особливостями організаційного, правового та методологічного забезпечення і обумовило специфіку побудови та ступінь його ефективності. Виокремлено три основні етапи розвитку та

правового регулювання фінансового контролю: етап становлення, етап вдосконалення та етап модернізації, на яких на законодавчому та конституційному рівні сформовано базову основу системи фінансового контролю та системи контролюючих органів, їх методичного забезпечення, впровадження міжнародної практики державного аудиту, перехід від адміністративної до демократичної моделі державного управління. Проте реформування фінансового контролю проводилося стихійно, безсистемно, а тому частково враховані основні принципи фінансового контролю країн ЄС.

3. Сучасний стан фінансового контролю характеризується чітким напрямом у реформуванні фінансового контролю, гармонізацією його законодавства із міжнародними стандартами та нормами ЄС. Удосконалено законодавство щодо організації та методології у сфері внутрішнього контролю, які відповідають міжнародно-визнаним стандартам та методологіям, проте здійснення внутрішнього аудиту не досконале.

Сьогодні законодавство України щодо здійснення фінансового контролю характеризується великою кількістю законів та підзаконних нормативно-правових актів, змінами та доповненнями до них. Нормативно-правові акти фінансового контролю можна поділити на такі, що визначають правовий статус відповідних державних органів, права і обов'язки контролюючих суб'єктів, тобто мають загальний характер, та ті, що безпосередньо стосуються фінансового контролю за відсутності базового закону. Саме тому, необхідно прийняти Закон «Про фінансовий контроль», який стане правовою основою у формуванні цілісної системи фінансового контролю в Україні, дасть можливість, у відносно короткий термін, передбачити у чинних законах єдині засади державної політики в галузі фінансового контролю.

Наголошено на посиленні фінансово-правової відповідальності, оскільки правовою підставою її є порушення норм бюджетного, податкового, митного, банківського фінансового законодавства, що передбачає можливість застосування фінансово-правових санкцій.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИЙ ЗМІСТ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ЗДІЙСНЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1 Сутність державного управління у сфері здійснення фінансового контролю

Перетворення, що відбуваються сьогодні в нашій країні, в котрий раз доводять необхідність вдосконалення системи державного управління у сфері фінансового контролю. На цьому етапі, на нашу думку, необхідно призвести державне управління до рівня європейських стандартів, забезпечити єдиний злагоджений механізм діяльності всіх органів влади. У статті 1 Лімської декларації керівних принципів контролю зазначено, що «організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством» [30].

Окрім того, сутність управління зумовлюється потребами суспільного розвитку, інтересами певних соціальних спільнот. Зрозумілим є і те, що суспільство не може існувати без управління, оскільки воно є складною системою з своїми інституціями, соціальною структурою та соціальними процесами.

У цьому контексті В. Ф. Опришко зазначає, що соціальне управління потрібно вважати основою для технічного і біологічного управління, оскільки всі три види управління пов'язані між собою спільним суб'єктом управління, яким є люди або їх об'єднання, а об'єктами - поведінка, дії, вчинки людей [129, с. 73].

Термін «управління» (лат. - «адміністрація»), що у перекладі означає діяльність з керівництва будь-чим, науковцями розглядається як сукупність скоординованих заходів, спрямованих на досягнення певної мети [130, с. 13], як

«організаційна діяльність держави, спрямована на виконання її завдань і функцій», цілеспрямований вплив на свідомість, волю, інтерес людини в досягненні поставленої суб'єктом мети [131, с. 31].

Інші вчені формулюють це визначення з позицій системного підходу. Так, В. М. Садовський вважає, що «управління є способом організації і взаємної узгодженості характеристик і властивостей різних рівнів багатьох типів систем» [132, с. 19]. А. І. Берг відносить до основного завдання управління переведення динамічної системи із одного стану в інший, новий [133, с. 19]. В.М. Соловійов дійшов висновку, що управління – це цілеспрямований вплив на складну систему [134, с. 28]. Визначають управління як складне й багатогранне поняття, яке залежить від специфіки об'єкта [135, с. 8].

Незважаючи на різне тлумачення терміна «управління», воно має об'єктивний характер. Головною особливістю управління в соціальних системах є те, що керуючим і керованим у них є людина, а система управління, що виступає як суб'єкт, може бути і об'єктом, коли йдеться про її вдосконалення та призведення у відповідність до потреб суспільства. Саме тому, у загальному, це визначення можна подати з позиції В. Ф. Опришка як цілеспрямований вплив суб'єкта на об'єкт управління, в результаті чого досягається розв'язання відповідних завдань [129, с. 73]. Серед основних критеріїв, що відрізняють суб'єкт від об'єкта, вченими розглядаються статус і функції, права і повноваження, активність впливу, черговість або ініціатива впливу, сила й інтенсивність впливів, раціональність впливів, ставлення до мети, цілепокладання та цілереалізація [136, с. 16].

У вітчизняній і зарубіжній юридичній літературі немає загальновизначеного поняття «державне управління», незважаючи на те, що дослідженням, розробкою та аналізом його сутності займалися такі вчені як В.Б. Авер'янов, Б.П. Курашвілі, А. О. Дегтярь, В. Б. Дзюндзюка, О.М.Бандурка, Ю. П. Битяк, В. Ф. Опришко, С. В. Ківалов, Ю. О. Оболенський, Н. П. Матюхін, Г. П. Ситник, В. М. Мартиненко, Ю. О. Куца та ін. Відсутність єдиної думки пояснюється багатоплановістю і міждисциплінарним характером державного

управління, що синтезує в собі різні науки, та різні підходи до характеристики процесу управління. Так, категорія «державне управління» вченими досить часто порівнюється з державною службою, економічними процесами, політичною пропагандою, державною політикою, тлумачиться з точки зору форм, змісту, сутності, яких воно набуває і в яких функціонує та відрізняється від інших видів державної діяльності (законодавчої, судової). Тобто його можна розглядати в історичному, політичному і правовому аспектах.

В. Л. Грохольський вважає, що правовий аспект дає можливість розглядати державне управління з правової точки зору, оцінити обґрунтованість регулювання суспільних відносин, прийнятих окремих управлінських рішень, визначає сам процес управління, відносини між суб'єктами і об'єктами управління тощо [137, с. 29].

Відсутнє визначення і на законодавчому рівні. У Конституції України застосовується термін «виконавча влада», що пояснюється конституційним поділом державної влади на законодавчу, виконавчу та судову (ст. 6 Конституції України) [60].

Однак, юридичний словник характеризує поняття «державне управління» як одну з основних (генеральних) функцій держави, яка полягає в забезпеченні виконання законів та організуючого впливу на функціонування найважливіших інститутів суспільства, є самостійним видом діяльності органів держави... [29, с. 177]. Визначає зазначену категорію енциклопедія державного управління, у якій «управління - це діяльність держави (органів державної влади), спрямована на створення умов для якнайповнішої реалізації функцій держави...» [138, с.157].

З цього огляду В. Ф. Опришко зазначає, що «через свою значимість питання про функції управління було і залишається одним з центральних як в науці управління в цілому, так і в адміністративному праві» [129, с. 99].

Функції державного управління мають державно-владний характер, що є їхньою головною відмінністю, здійснюються від імені та в інтересах держави

органами державного управління, які наділені законом для реалізації цих функцій [129, с. 100].

Науковці виділяють функції-операції, функції-завдання, які характеризуються як функції системи управління або процесу управління, що простежуються у всіх системах, що управляються і відображають форму управлінської діяльності (операції) або є специфічними і відображають зміст цієї діяльності (завдання). О. Ю. Грачова, крім цих двох видів функцій, виділяє ще й допоміжні (обслуговуючі) управлінські функції [3, с. 74].

У вітчизняній науковій літературі найпоширенішою класифікацією є поділ функцій державного управління на загальні, спеціальні та допоміжні.

Загальні функції притаманні господарській, політичній, соціально-культурній та іншим сферам, є основними, характерні будь-якому управлінню, незалежно від рівня та галузей, в яких вони здійснюються. Це – планування, прогнозування, регулювання, керування, організація, координація, контроль [7, с. 84]. Однак порядок здійснення функцій, де контроль ставиться на останнє місце, вважає В. Ф. Опришко, потрібно розглядати як специфіку цієї функції, а не її другорядність [139, с. 45-51]. Контроль тісно пов'язаний з іншими функціями управління і його призначення - оцінювати відповідність здійснення цих функцій завданням, що стоять перед управлінням [140, с. 222]. Тобто завдяки контролю аналізується реальний стан, встановлюється ступінь відхилення від заданих програм і мети, виявляються причини недоліків.

В. М. Гаращук, розглядаючи контроль як особливу функцію державного управління, зазначає, що контроль – це «...перевірка, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, відвернення та припинення протиправної поведінки з боку кого-небудь» [26]. На його думку, у змісті категорії «контроль», окрім «перевірки» або «нагляду з метою перевірки», є ще один зміст цього слова - протидія чомусь небажаному. Таким чином, контроль є основним засобом забезпечення законності та дисципліни в державному управлінні. Він є одним із найважливіших елементів державного управління та дисциплінуючим фактором поведінки громадян, однією з форм

реалізації повноважень державних і недержавних утворень, що виявляється в конкретній контрольній діяльності та наданні допомоги підконтрольній структурі у наведенні порядку на об'єкті [136, с. 447].

Отже, контроль, як функція управління, полягає в аналізі та зіставленні фактичного стану тим вимогам, які поставлені перед ним, виявлення відхилень та причин цих відхилень. Така особливість виділяє його серед інших функцій управління та спонукає до створення спеціальних органів для виконання контрольних функцій.

Із зазначеного можна зробити висновок, що контроль існує на всіх стадіях управління і виступає як загальна функція державного управління. У випадку, коли контроль не пов'язаний з конкретним рішенням, він виступає як функція управління, яка не лише виявляє, але й запобігає помилкам і недолікам у роботі суб'єктів управління. Якщо контроль пов'язаний з конкретним рішенням і здійснюється перевірка його виконання, то він виступає у якості заключної стадії управлінського процесу [141].

На підтвердження Л. М. Касьяненко зазначає, що «з одного боку, контроль є функцією державного управління, стосовно якого він є засобом, інструментом реалізації політики держави, з іншого – сам контроль можна розглядати як сферу управлінської діяльності» [142, с. 22].

Вчені зазначають, що особливістю фінансової діяльності є її міжгалузевий характер, оскільки мобілізація, розподіл і використання фінансових ресурсів стосується всіх галузей і сфер державного управління [3, с. 63]. З одного боку, фінансова діяльність виступає як діяльність з управління у сфері фінансів, де держава як суб'єкт фінансової діяльності здійснює управлінський вплив, а отже, мають місце відносини управління, а сама фінансова діяльність держави виступає в якості державної управлінської діяльності. З іншого боку, фінансова діяльність є об'єктом управлінського впливу, бо в її рамках відбувається рух коштів, який неможливий без упорядкування [143]. Отже, фінансовий контроль, що здійснюється на всіх етапах фінансової діяльності, може бути

охарактеризований з двох сторін: як діяльність, що має відповідну мету, і як функція державного управління.

Так І. В. Панова називає фінансовий контроль важливим елементом управління, «який дозволяє суттєво впливати на хід управлінської діяльності, коригуючи її в разі виявлення відхилень від визначеного напрямку» [144, с. 77]. Про контроль як функцію управління пише С. Г. Стеценко, який вважає, що «державний контроль – це одна з функцій державного управління, що полягає в оцінюванні правомірності діяльності об'єкта контролю та здійснюється відповідними державними органами (посадовими особами)» [145, с. 198].

В. Ф. Піхоцький зазначає, що «...фінансовий контроль як функція державного управління характерний для будь-якої держави. Разом із тим у демократичній державі він набуває особливого характеру. Контроль з боку держави за створеними суспільними інститутами й окремими аспектами життя його громадян і господарюючих суб'єктів обов'язково доповнюється незалежним фінансовим контролем за діями самої держави з боку парламенту, органів державного аудиту та інститутів громадянського суспільства» [146, с.69-70].

Н. М. Коломийчук також наголошує на тому, що «фінансовий контроль є однією з найважливіших функцій управління державними фінансовими ресурсами і ефективність здійснення державної фінансової політики залежить від організації цілісної системи цього контролю» [147, с. 304].

В. В. Цветков називає фінансовий контроль завершальною стадією управлінської діяльності, що виступає інформаційним джерелом при визначенні фінансового становища об'єкта контролю та прийнятті відповідних рішень [148, с. 212].

Із зазначених дефініцій випливає, що фінансовий контроль є необхідною умовою і основним фактором забезпечення ефективності управління державними фінансовими ресурсами.

У теорії адміністративного права державне управління розглядається у широкому та вузькому розумінні.

У широкому – це організуюча діяльність держави, спрямована на виконання її завдань і функцій [140, с. 29-30], це загальна функція держави та державної влади [149, с. 4-5], це вплив держави, через систему своїх органів, на суспільне і приватне життя людей з метою його упорядкування, збереження або перетворення, що спирається на її владну силу [150, с. 33]. Подібно визначає поняття державного управління В. М. Мартиненко [151, с. 21].

Узагальнюючи наведені дефініції можна підсумувати, що у широкому сенсі, державне управління розуміється «як цілісна сфера діяльності державної влади, усіх її гілок, органів, посадових осіб, тобто реалізація державної влади в усіх її формах і методах» [152, с. 55], що спрямована на регулювання суспільних відносин.

Потрібно також зазначити, що у широкому тлумаченні державне управління органічно пов'язане із соціальним управлінням, тобто держава (державна влада) розглядається як суб'єкт соціального управління. В. Б. Авер'янов вважає, що на тлумачення широкого розуміння державного управління вплинула загальна теорія соціального управління [140, с. 12].

Якщо звернутися до західних джерел, побачимо, що широкий підхід до розуміння державного управління підтримують такі вчені як Д. Вільсон, Д.Грінвуд, Р. Грегори, У. Джон, Ф. Нігро, М. Роскін та ін. та пов'язують його з законодавчою, виконавчою та судовою владою [153, с. 26].

У фінансовому контролі національного законодавства широкому розумінню державного управління відповідає зовнішній державний фінансовий контроль, який здійснюється Рахунковою палатою України, від імені Верховної Ради України і, згідно з Конституцією України, є вищим органом контролю державних фінансів за дохідною і видатковою частинами Державного бюджету України. Зауважимо, що у системі фінансового контролю кожної розвинутої держави вищий орган контролю державних фінансів (ВОКДФ) займає особливе місце, а його законодавче забезпечення правового статусу є свідченням побудови правової держави з ефективною системою державного управління.

Особливістю функцій Рахункової палати в державному секторі - здійснення нею аудиту управлінської діяльності, який спрямований на виявлення результатів ефективного використання державних фінансових ресурсів.

У цьому контексті, наприклад, відповідно до п. 1. ч. 1 ст. 1 Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо управління об'єктами державної власності, відрахувань до державного бюджету, управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади тощо [61].

У вузькому розумінні державне управління характеризують як виконавчо-розпорядчу діяльність органів виконавчої влади, інших органів, у частині реалізації ними виконавчо-розпорядчих функцій. Це діяльність, яка спрямовує та регулює суспільні відносини за допомогою спеціального органу [135, с. 8].

Так В. Б. Авер'янов вважає, що державне управління здійснює окрема система спеціальних державних органів – органів виконавчої влади [140]. Схоже бачення державного управління відображено у працях Ю. М. Козлова, який наголошує на виконавчій діяльності держави, що здійснюється органами державного управління чи виконавчим апаратом, наголошуючи на тому, що основною метою державного управління є забезпечення і реалізація норм законів [154, с. 8].

Підтримуючи наведені підходи, В. А. Юсупов зазначає, що «державне управління - це владна організована діяльність виконавчо-розпорядчих органів державного управління» [155, с. 19]. Таким чином, автор основну увагу зосереджує на тому, що уповноважені органи мають право видавати і реалізовувати нормативно-правові акти та здійснювати контроль за їх реалізацією.

Потрібно зазначити, що державне управління реалізують інші органи та посадові особи: Президент України, прокуратура, недержавні органи під час виконання делегованих повноважень тощо. Причому, така діяльність має

другорядний, допоміжний, внутрішньо організаційний характер, вона не є провідною для вказаних органів.

Таким чином, вузьке розуміння державного управління є основним в адміністративному праві. Здійснюють його органи для яких державне управління є основним напрямом діяльності, що дозволяє якісно аналізувати виконавчо-розпорядчу діяльність цих органів [143, с. 15].

Важливим інструментом державного управління, що надає можливість виконувати відповідні завдання, пов'язані з діяльністю органів державної влади, є державний внутрішній фінансовий контроль. Від організації саме такого контролю залежить ефективна діяльність в умовах ринкових відносин.

Державний внутрішній фінансовий контроль можна охарактеризувати як сферу управління, що є системою спостереження та перевірки функціонування керованого об'єкта для оцінки об'єктивності ухвалених управлінських рішень. Його розуміють як управлінський контроль, мета якого - допомога керівництву в управлінні та виконанні завдань, покладених на орган державного сектора, тобто постійний процес, який складається з низки дій та видів діяльності, що проводяться органами на постійній основі [156, с. 20]. Варто зазначити, що у зарубіжній літературі фінансовий контроль іноді називають управлінським фінансовим контролем, під яким розуміють власне контроль ведення фінансових справ, щодо їх плановірності (плановості), законності, доцільності й рентабельності [141].

Державне управління обов'язково містить три елементи: прийняття рішення, його виконання та контроль за реалізацією, на основі якого виникають управлінські відносини між суб'єктом і об'єктом управління і які за своєю суттю є організаційними – відносини керівника і підпорядкованих, де керівник є суб'єктом управлінських відносин, а підпорядкованим - об'єкт, що говорить про існування влади і підпорядкування і за своєю суттю є владними [140, с. 125].

У сфері фінансової контролю держави стороною управлінських відносин можуть бути також органи державного управління підприємств, установ та організацій. Це пояснюється тим, що крім централізованого фонду коштів, яким

є бюджет, створюються децентралізовані фонди коштів і на їх створення і використання держава уповноважує підприємства, об'єднання тощо. Це дає підставу стверджувати, що в цьому випадку фінансова діяльність здійснюється державою через посередництво органів державного управління підприємств, установ, організацій. Отже, можна вважати, що управлінські відносини в цій сфері є державно-управлінськими, які, як правило, виникають за ініціативою одного із учасників [141, с. 111].

Однак, не потрібно вважати, що об'єкт управлінських відносин є пасивним, навпаки, він бере активну участь у формуванні характеру та напряду керуючої дії, насамперед, у виробленні, прийнятті та виконанні конкретних державно-управлінських рішень. Так Кабінет Міністрів України, як вищий орган у системі органів виконавчої влади, визначає обсяг публічних видатків, вираховує відповідно до одержаних результатів господарювання розміри, необхідні для фінансової рівноваги державних доходів і подає їх до органу законодавчої влади – Верховної Ради України для прийняття відповідного рішення, їх узаконення.

Управлінські відносини у сфері фінансового контролю класифікують за певними ознаками, зміла класифікація яких допомагає виявленню характерних рис, властивостей та особливостей цих відносин. Ми узагальнимо деякі з них.

Крім зазначених, управлінські відносини у сфері фінансового контролю поділяють за формою їх вираження на правові та неправові, за характером особливостей правових норм на матеріальні та процесуальні, на відносини дисципліни і ініціативи, відносини субординації і координації, на відносини вертикальні і горизонтальні і та ін. [141]. Сфері фінансового контролю держави притаманні такі відносини, оскільки одним із суб'єктів цих відносин є держава в особі відповідних органів, що наділені владними повноваженнями для виконання її завдань та функцій.

Процеси соціально-економічних трансформацій в Україні, зумовили кардинальні зміни в методах державно-управлінського впливу на всі сфери життєдіяльності суспільства, включаючи державні фінанси.

Етап оновлення та модернізації, про який йдеться у підрозділі 1.2 дисертаційного дослідження, характеризується модернізацією чинної системи фінансового контролю в умовах поступового переходу від адміністративно-бюрократичної до демократичної моделі державного управління (на засадах концепції «good governance», теоретичним підґрунтям якої стало фундаментальне дослідження Ю. Габермаса «Теорія комунікативної дії») та впровадження принципів підзвітності й публічності в державному управлінні в цілому та в системі фінансового контролю зокрема. Дотримання означених вимог стає важливим фактором прискорення національного процесу євроінтеграції, а також ключовою умовою для співпраці з багатьма міжнародними інституціями. Наслідком таких процесів є зростання ролі підзвітності (відповідальності) як управлінського феномену та перетворення підзвітності на «суперконцепцію (Uber-concept) XXI ст.» [28, с. 67].

Відбувається поступове формування засад утвердження нової прогресивної парадигми фінансового контролю, яка передбачає перетворення засад адміністративно-дисциплінарного контролю («контроль заради дисципліни») у впровадженні та використанні прогресивної парадигми публічного аудиту («контроль заради результативності та ефективності»), що виступає одним із найважливіших елементів публічного управління та розглядається як нова філософія сприяння забезпечення якості публічного управління справами суспільства. За таким публічно аудиторським підходом, що визначає зміст зазначеної модерної парадигми фінансового контролю, є поширення діалогу держави й суспільства.

Використовуючи кращий зарубіжний досвід здійснення фінансового контролю в Україні, більша увага спрямовується на ефективність управління державними фінансами, необхідність її підвищення. Акцент робиться на вдосконаленні інструментарію та посиленні ролі державного фінансового контролю під час формування, розподілу і використання централізованих та децентралізованих фондів фінансових ресурсів держави, як обов'язкова умова забезпечення економічної стабільності і незалежності країни.

На сьогодні, дієвий та ефективний фінансовий контроль має забезпечити належний рівень фінансової безпеки через, з одного боку, законне, доцільне та ефективне формування, розподіл і використання державних фінансових ресурсів, а з іншого - створення прозорої та результативної системи державного управління фінансовими ресурсами, спрямованої на підвищення добробуту українських громадян [157; 158].

Саме тому реформування ФК як в цілому, так і такої базової його складової як державний внутрішній фінансовий контроль (далі – ДВФК) через його гармонізацію із міжнародними нормами та стандартами ЄС у сфері ДФК набуває особливої актуальності. Крім того, процеси реформування ДФК повинні відбуватися у забезпеченні фінансової безпеки суб'єктів господарювання. Оскільки, саме суб'єкти господарювання функціонують у сфері суспільного виробництва, де створюється валовий внутрішній продукт (далі – ВВП), зростання якого забезпечує фінансову незалежність будь-якої держави, а отже, й високий рівень фінансової безпеки. У сучасних умовах подолання фінансово-економічної кризи в країні, є вкрай важливим [68].

Зазначимо, що сьогодні продовжують активно обговорюватися і не вирішені питання організації та здійснення внутрішнього державного контролю на основі Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [69], оскільки її впровадження здійснювалося поетапно на основі внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації [159, с 45].

Проте система внутрішнього контролю, як би добре вона не була організована, може лише забезпечити попередження негативних наслідків через вплив обмежень, які характерні будь-якій системі контролю. Це свідчить про необхідність взаємодії системи внутрішнього контролю з системою внутрішнього аудиту, що надає можливість останній визначити стан та зробити оцінку першої. Лише при такій системі управління можна мінімізувати ризик неправильного прийняття рішення і неякісного виконання фінансово-господарських операцій. Підрозділ внутрішнього аудиту є контролюючим

підрозділом. Він не здійснює фінансово-господарської діяльності, на відміну від працівників, які здійснюють внутрішній контроль поряд з виконанням функціональних обов'язків. Тому призначення внутрішнього аудиту і контролю – сприяти такій організації роботи в органі, при якій кожний працівник свідомо зацікавлений виконувати свою роботу без помилок [160, с. 19].

Наприклад, завдяки посиленому контролю за державними видатками у 2015 році вдалося скоротити дефіцит державного бюджету до 2,3% ВВП порівняно з ВВП у 2014 році, який становив 4,9%. Дефіцит державного бюджету у 2016 році становив 3,1% прогнозного ВВП. Такого показника досягнуто завдяки вжитим заходам Кабінетом Міністрів України, наприклад, щодо збалансування бюджету для забезпечення компенсації тимчасових надходжень, що були доступні у 2015 році та ін. [161].

Отже, внутрішній державний фінансовий контроль є управлінським контролем, завдяки якому забезпечується виконання завдань на постійній основі, а тому не повинен розглядатися як окрема система державних і муніципальних органів. З метою підвищення ефективності і результативності у своїй діяльності, зниження фінансових витрат внутрішній державний фінансовий контроль повинен давати можливості викладати управлінські судження, виявляти ініціативу та надавати пропозиції.

Важливу роль у системі державного управління внутрішнього контролю відіграє процес децентралізації, який сьогодні стає першорядним. Найбільш поширене розуміння децентралізації – «делегування владних повноважень» [162].

Децентралізація – це нова система міжбюджетних відносин, більша фінансова самостійність і більша відповідальність. Це не тільки нові джерела надходження, а й інструменти, що дозволяють місцевим громадам ефективно впливати на економічне зростання та нарощувати базу доходів. Так, децентралізація ухвалення рішень надає місцевій владі більшої можливості розвивати підконтрольну їй територію; фіскальна децентралізація узгоджує видатки органів влади з місцевими потребами; бюджетна децентралізація

спрямована на розширення дохідних джерел, бази адміністрування та надання права органам місцевої влади самостійно регулювати розміри податків та зборів. Дослідження практики формування податкових надходжень місцевих бюджетів показали, що нині місцевим органам влади недостатньо фінансових ресурсів для управління економічною і соціальною сферами своїх територій.

Розподіл фінансових надходжень до реформи був таким: до обласних бюджетів - 25%, до бюджетів міст обласного значення - 75%, до сіл і селищ надходжень не передбачалось [162]. Тепер до обласних бюджетів відраховується 15%, до бюджетів міст обласного значення – 60%, до держбюджету – 25%. Завдяки нововведенням, місцеві бюджети втратили частину доходів від податку з доходів фізичних осіб - ПДФО [71]. Нові додаткові податки можуть дати загальному фонду місцевих бюджетів додатковий ресурс до 125 мільярдів гривень.

Ефективність фінансової децентралізації підтверджується тим, що на рахунках місцевих бюджетів відбулося накопичення залишків бюджетних коштів, обсяг яких на початок 2017 року становив 47,7 млрд. грн. порівняно з початком 2016 року, де приріст залишків коштів становив 12,5 млрд. грн., або 35,5%., що є свідченням вагомого зростання дохідної частини місцевих бюджетів [85]. Приховане сальдо міжбюджетних трансфертів передбачається до 45 млрд. грн. додаткового ресурсу для місцевих бюджетів [163].

Л. Д. Тулуш, зазначає: «доходи місцевих бюджетів виражають сферу економічних відносин суспільства, яка пов'язана з формуванням, розподілом та використанням фінансових ресурсів регіонального рівня і використовується місцевими органами влади для забезпечення поточних і перспективних завдань розвитку регіону» [164].

Згідно з внесеними змінами до БК України дохідна частина місцевого бюджету складається з міжбюджетних трансфертів субвенцій, доходів загального та спеціального фондів. Субвенції, згідно зі ст. 101 БК України, надаються з районного бюджету «на утримання об'єктів спільного

користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування» [71].

Порівняно з європейськими країнами в Україні бюджетна забезпеченість на одну людину є найнижчою серед європейських країн і складає 28 євро, тоді як у Латвії, Словаччині, Угорщині – у межах 200 євро, у Польщі – 305 євро [163].

Сьогодні всі об'єднані територіальні громади (ОТГ) перебувають у прямих бюджетних відносинах із Державним бюджетом країни, самостійно збирають і розподіляють значну частину податків. Наприклад, із 2016 року 15 громад Львівщини перебувають у прямих бюджетних відносинах із Державним бюджетом. За словами Я. Пишник, консультанта з фінансових питань проекту «Пульс» Асоціації міст України, це означає, що істотно збільшена дохідна частина, а частина видатків покривається з Державного бюджету [85].

Також існує факт того, що із збільшенням дохідної частини не всі органи самоврядування спроможні ефективно розпорядитися отриманими фінансами. Причинами такого стану є невчасно проведені тендери або невідповідна документація.

Отже, основним змістом реформи державного управління має стати децентралізація управлінських функцій влади, розширення можливості організаційного, фінансового та адміністративного впливу місцевих органів самоврядування на соціально-економічні перетворення регіонів. Саме тому практичне здійснення децентралізації місцевих бюджетів залежить від якості проведених реформ, від умілого розпорядження місцевими радами наявними адміністративними, технічними та людськими ресурсами і від політичної волі урядовців.

Одним із компонентів внутрішнього фінансового контролю в органах управління є оцінювання ризиків.

Ризики, на думку науковців, - це ймовірність виникнення несприятливого впливу на діяльність органів управління для досягнення певних цілей [164,с.41].

Г. В. Дмитренко зазначає, що управління ризиками, наразі, є однією з високоефективних інноваційних технологій менеджменту, що вже широко використовується у приватному секторі економіки. У діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування управління ризиками забезпечує гнучкість системи управління, узгодження планів і мети діяльності, передбачення і зменшення негативних впливів, досягнення синергізму - додаткових економічних переваг в об'єднанні ресурсів, тощо [165, с. 129].

Відповідно до «Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року», затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р (далі – Концепція) [159] оцінка ризиків визначається структурним елементом внутрішнього фінансового контролю, для здійснення якого проводиться ідентифікація і оцінка ризиків. Ідентифікації та оцінці підлягають всі ризики, з якими стикаються органи державного і комунального сектору: як зовнішні, так і внутрішні.

Згідно із зазначеною Концепцією, управління ризиками віднесені до компетенції керівника органу управління, який «відповідає за всі дії і процеси в органі, у тому числі за внутрішній контроль...» [69]. На керівництво відповідних органів державного управління покладено і визначення типу реагування на певні ризики та заходи управління ними. Тому однією з важливих напрямків оцінки ризиків є поінформованість керівництва про сфери ризиків, в яких необхідно вжити попереджувальні заходи.

Зауважимо, що в країнах ЄС основним елементом функціонування моделі внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного сектору перед парламентом та громадськістю за стан системи внутрішнього фінансового контролю.

В Україні існує практика, відповідно до якої керівники органів державного сектору покладають відповідальність за діяльність органів, які вони очолюють, на посадових осіб, до повноважень яких входить здійснення внутрішнього фінансового контролю, а це є принципово некоректно. Фактично в системі фінансового контролю повинні бути задіяні всі підрозділи основної

функціональної діяльності: планові, економічні, юридичні, бухгалтерські, фінансові та інші підрозділи органу державного сектору.

Сьогодні питання аналізу ризикових операцій висвітлюється в Постанові Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 № 252-2019-п «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» [83]. Відповідно до зазначеної постанови, суб'єкти господарювання державного сектору економіки, а також інші суб'єкти господарювання, що отримували, в період, який перевіряється, кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовували, у період, який перевіряється, державне чи комунальне майно підлягають державному фінансовому аудиту.

Перелік ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, які передбачено перевірити, методи перевірки та процедура їх застосування, а також відповідальні особи та графік проведення мають бути відображені в програмі проведення аудиту, що затверджується керівником Держаудитслужби, її міжрегіонального територіального органу. Під час перевірки ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання інформація стосовно недоліків і проблем в управлінні такою діяльністю підтверджується або спростовується. Обґрунтованість висновків, за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, повинні забезпечуватися методами, якими здійснюються перевірки та процедура їх застосування.

Водночас, потрібно погодитися з думкою Г. В. Дмитренка, що поза увагою залишаються критерії ідентифікації ризикових операцій, що підлягають перевірці. В обох документах не згадуються методи перевірки таких ризикових операцій, що потребує розробку детальних методів ідентифікації та оцінки ризиків [165, с. 134].

Усім відомо, що ефективне використання бюджетних коштів для багатьох країн світу, залишається однією з найважливіших проблем виконання бюджету.

Ця проблема є особливо актуальною для країни, яка свою бюджетну політику здійснює в умовах обмежених бюджетних ресурсів [166]. Переважна більшість економічно розвинених країн, для успішного виконання цих завдань, уже понад півстоліття застосовує програмно-цільовий метод (далі - ПЦМ) формування бюджету.

У бюджетному процесі формою реалізації програмно-цільового методу є бюджетна програма, яка має у БК України від 08.07.2010 №2456-VI своє визначення, а саме, як «сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій» [71].

Основна мета застосування бюджетної програми тотожна меті здійснення ПЦМ загалом, зокрема накреслення чітких завдань і заходів на які виділяються бюджетні кошти; строки виконання; забезпечення виконання завдань і заходів для досягнення бажаного результату; визначення відповідальності за неефективне використання бюджетних коштів оскільки будь-які видатки бюджету затверджуються бюджетною програмою, мають виконавця та критерії оцінки її виконання.

Отже, ПЦМ встановлює безпосередній зв'язок між виділеними бюджетними коштами і результатами їх використання.

Не можна не зазначити, що завдяки ПЦМ вирішується питання фінансового управління та відповідальності керівників за результати бюджетної програми з урахуванням наявних ресурсів, а також прозорості бюджетного процесу для виборців і попередження можливості зловживань органами влади.

Прозорість бюджетного процесу про доходи і видатки бюджетів з етапу планування до етапу виконання з підтвердженими результатами, забезпечує суспільству підзвітність (підконтрольність) органів влади, їх керівників. Прозора підзвітність дає змогу своєчасно внести корективи в оперативне управління бюджетним процесом з метою досягнення результатів.

Вважаємо, що ще зарано стверджувати, що у впровадженні програмно-цільового методу Україна вже досягла європейського рівня, про що свідчать показники та методика фінансового контролю виконання бюджетних програм.

Однією із причин стримування розвитку ПЦМ у бюджетному процесі є неузгодженість державної політики у середньостроковій перспективі. Іншою причиною є те, що вся система управління державними фінансами в Україні спрямована, насамперед, на здійснення контролю за витратами, а тому основна увага відповідальних осіб за надання державних послуг зосереджена на дотриманні цих вимог, і менша – на підвищення ефективності [161].

Дослідження показали, що країнам з більш потужною ринково орієнтованою економікою при впровадженні ПЦМ бюджетування, необхідно було досить тривалий час для його вдосконалення. Впровадження ПЦМ в Україні розпочалося тільки після прийняття БК України у 2001 році.

На сучасному етапі питання подальшого розвитку системи управління державними фінансами є одним з ключових у двосторонньому діалозі між Україною і Європейським Союзом. Урядом схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, у якій визначено основні напрями розвитку системи управління державними фінансами, зокрема: підвищувати ефективність розподілу ресурсів, рівень прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами; удосконалювати та дотримувати загальну бюджетно-податкову дисципліну у середньостроковій перспективі; забезпечувати ефективне виконання бюджету; удосконалювати міжбюджетні відносини та фіскальну децентралізацію тощо [161].

У Стратегії зазначено, що «система управління державними фінансами не повною мірою відповідає вимогам часу. Проявом її недостатньої ефективності є низький рівень задоволення потреб населення у державних послугах та слабкість державних інституцій з огляду на великий розмір видатків сектору загального державного управління, що, за оцінками МВФ, становив на кінець 2015 року близько 43,2 відсотка валового внутрішнього продукту» [161].

У 2015 році Світовим банком підготовлено Звіт про ефективність управління державними фінансами (PEFA). Відповідно до звіту «рівень передбачуваності державного бюджету був нижчим за середній рівень для країн Східної Європи та Центральної Азії з рівнем доходу вище середнього. Обсяг отриманих доходів, порівняно з прогнозованим обсягом у 2012 році, зменшився на 4%, в 2013 і 2014 роках - відповідно на 7% і 10%» [161]. Також виявлені значні розбіжності між плановими і фактичними видатками за певними категоріями функціональної та економічної класифікації.

Отже, у державному управлінні на часі проведення системної реформи управління державними фінансами, як необхідна умова побудови ефективної та конкурентноспроможної національної економіки.

Так, в системі незалежного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою розроблено стратегічний план розвитку на 2017-2020 роки, який передбачає удосконалення основних (аудит) та допоміжних функцій, таких як інформаційні технології, управління персоналом, комунікації та ін.; визначення підходів та проведення фінансових аудитів виконання державного бюджету, удосконалення вимог щодо проведення аудитів ефективності відповідно до міжнародних стандартів; вдосконалення механізмів співпраці та координації між Рахунковою палатою та Верховною Радою України; забезпечення удосконалення механізму моніторингу виконання рекомендацій за результатами аудиту [161].

У системі внутрішнього державного фінансового контролю Держаудитслужбою заплановано вдосконалити методологічне та інформаційне забезпечення системи державного фінансового аудиту, розробити програму розвитку діючих та впровадження нових напрямів аудиту та їх стандартизацію, розробити підходи та запровадити навчальні програми підвищення кваліфікації для державних аудиторів; вдосконалити методику ризикоорієнтованого відбору, що застосовується для проведення фінансових інспекцій та створити інформаційно-аналітичну систему для автоматизованого ризикоорієнтованого відбору об'єктів контролю.

Відповідно до [Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки](#) передбачено підвищення рівня управлінської підзвітності та ефективності незалежного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), внутрішнього фінансового контролю та аудиту в органах влади на центральному та місцевому рівнях.

Отже, сутність державного управління у сфері здійснення фінансового контролю полягає у зведенні до мінімуму будь-яких відхилень, що виникають у сфері фінансової діяльності держави, на що зорієнтований фінансовий контроль, який є функцією управління та існує на всіх стадіях управлінських процесів.

2.2 Система та правовий статус органів фінансового контролю

Існуюча сьогодні в Україні система фінансового контролю є достатньо розгалуженою, об'єднує в собі численні, часто не у всьому пов'язані між собою органи, які слабо взаємодіють в організаційному, правовому, інформаційному та методологічному плані і які, з наукових позицій, важко назвати системою, а саме: Рахункову палату України, Міністерство фінансів України, Державну казначейську службу України, Державну фіскальну службу України, Державну аудиторську службу України, Державну службу фінансового моніторингу України, Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку, Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Національний банк України, Пенсійний фонд України, Фонд державного майна України, Антимонопольний комітет України та ін..

Система зазначених органів представляє собою складну систему єдиної цілої системи органів управління економікою, яка, на правах підсистеми, входить до системи органів державного управління, яку очолює вищий розпорядчий і виконавчий орган державної влади – Кабінет Міністрів України. Прикладом слугують такі центральні органи виконавчої влади як Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України,

Державна аудиторська служба України, діяльність яких безпосередньо спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про оптимізацію центральних органів виконавчої влади» від 10.09.2014 № 442 [167], безпосередньо через Міністра фінансів спрямовується та координується діяльність Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України, Державної служби фінансового моніторингу України.

Підконтрольний Президентові України та підзвітний Верховній Раді України Фонд державного майна України та Антимонопольний комітет України, який є державним органом зі спеціальним статусом. Особливе місце в системі органів фінансового контролю відведено Рахунковій палаті України – незалежному органу фінансового контролю та Національному банку України – центральному банку держави.

Зазначене вказує на те, що органи фінансового контролю розподіляються між вищими органами державної влади залежно від принципу розподілу влади.

Проте у науковій літературі існують класифікації за іншими ознаками.

М. П. Кучерявенко класифікує органи фінансового контролю за наступними підставами:

1. Рівень: а) загальнодержавні органи (Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Нацбанк України, Мінфін України тощо); б) органи місцевого самоврядування.

2. Інститути: а) органи, що здійснюють контроль в податковій та митній сферах; б) фінансово-інспекційні (контрольно-ревізійні) органи; в) органи державної казначейської служби; г) фінансово-кредитні (банківські) установи; г") валютно-контрольні органи; д) фінансово-моніторингові органи та ін.

3. Компетенція: а) загальної компетенції (для яких здійснення фінансового контролю не є основною діяльністю, напр., Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України); б) спеціальної компетенції (створені виключно для діяльності у сфері фінансового контролю, напр., Рахункова палата України) [12,с. 76].

Повністю погодитися з твердженням, що Рахункова палата є тільки органом спеціальної компетенції, не можна. Вважаємо, що її треба віднести до органів міжгалузевої компетенції, оскільки згідно ч. 1 ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» від 02.02.2015 № 576-VIII, до її повноважень входить здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності у всіх галузях економіки, де використовуються бюджетні кошти [61].

Ю. П. Битяк і В. В. Зуй поділяють органи за компетенцією на три групи: органи загальної компетенції; органи галузевої компетенції; органи спеціальної компетенції (виконують специфічні функції), до яких належать і органи міжгалузевої компетенції [168, с. 32]. Ми підтримуємо такий підхід.

В. К. Колпаков пропонує інший поділ державних органів за обсягом компетенції, розрізняючи: а) органи загальної компетенції, що здійснюють державне управління соціально-громадським комплексом на підвідомчій території; б) органи галузевої компетенції, що здійснюють управління окремими галузями; в) органи міжгалузевої компетенції, які здійснюють управління в межах однієї або кількох державних функцій [169, с. 139]. Вважаємо такий поділ неповним, оскільки зазначений вчений не визначає, до яких органів за обсягом компетенції можна віднести органи місцевого самоврядування, оскільки у реалізації фінансової діяльності держави беруть участь органи всіх трьох гілок влади, а також органи місцевого самоврядування.

На думку автора, класифікувати фінансовий контроль можна за наступними критеріями:

1. За масштабом діяльності державної влади: парламентський і урядовий.

Парламентський фінансовий контроль від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України; урядовий - центральні органи виконавчої влади, діяльність яких спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України (Державна аудиторська служба України, Фонд державного майна України, Державна фіскальна служба України), органи прокуратури і суду.

Звичайно, всі вони беруть таку участь у межах своєї компетенції та поставлених завдань.

2. За компетенцією контролюючих органів: на органи держконтролю загальної та спеціальної компетенції.

Органи державного фінансового контролю загальної компетенції здійснюють контроль відносно досить широкого кола об'єктів і питань відповідно до сфери своєї діяльності. Такими органами, зокрема, є: Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, органи місцевого самоврядування, які не мають своїм основним завданням здійснення фінансового контролю, а здійснюють державне управління на підвідомчій території; бюджетно-фінансові комісії, комітети, робочі групи, створені для опрацювання тих або інших питань, пов'язаних з державними фінансами та ін.

Органи спеціальної та міжгалузевої компетенції до яких належить Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України, Державна казначейська служба України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України, Національний банк України, Міністерство фінансів Автономної республіки Крим та інші, які реалізують функції держави у сфері фінансового контролю; Рахункова палата України та Рахункова палата Верховної Ради Автономної Республіки Крим, як органи міжгалузевої компетенції. Ці суб'єкти виконують функції виключно у сфері мобілізації, розподілу, використання публічних грошових фондів; функції грошового обігу та фінансового контролю. При цьому важливим є те, що всі державні органи (як загальної, так і спеціальної компетенції) об'єднує одна мета – їх діяльність має бути спрямована на забезпечення ефективного функціонування всієї фінансової системи в суспільстві (бюджетної, податкової, грошової). Так, Верховна Рада України, хоча і віднесена до державного органу загальної фінансової компетенції, проте виконує найважливіші функції в суспільстві з питань фінансів, тому що визначає головні орієнтири розвитку всієї фінансової системи країни прийняттям та затвердженням законів. Саме від її дій залежать і конкретні

результати діяльності органів спеціальної фінансової компетенції. Наприклад, тільки у віданні Верховної Ради України питання затвердження рішень про отримання Україною позик від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, під яке далі підлаштовує свою діяльність і Державна фіскальна служба, яка змушена безпосередньо забезпечувати надходження збільшених податків до бюджету, щоб погашати борг за кредитом за рахунок податків, зборів, штрафів (інших обов'язкових платежів). Отже, фінансова діяльність державних органів різної компетенції взаємопов'язана між собою та взаємообумовлена.

3. За місцем у системі органів фінансового контролю: зовнішній (незалежний) та внутрішній (відомчий).

Зовнішній (незалежний) контроль здійснюють державні органи контролю загальної компетенції: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, місцеві державні адміністрації; державні органи спеціалізованого фінансового контролю: Рахункова палата, Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України, Національний банк України та ін..

Внутрішній (відомчий) контроль здійснюють контрольно-ревізійні служби міністерств, відомств, державних концернів, асоціацій, акціонерних виробничих об'єднань, що функціонують у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, тобто органи галузевої та міжгалузевої компетенції. Систему внутрішнього контролю формують: відомчий (галузевий) та надвідомчий (міжгалузевий) контроль, які є в безпосередній залежності від співвідношення децентралізації і централізації у сфері державного управління.

Так, основа державного внутрішнього фінансового контролю в Україні закладена у ст. 20 БК України [71], яка визначає відповідальність керівників за створення та функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю, хоча ця основа нечітко сформульована та не розроблена у вторинному законодавстві. У суті своїй, концепція децентралізованого

управління державного внутрішнього фінансового контролю в Україні на часі не запроваджена.

Органи державного фінансового контролю галузевої компетенції здійснюють контроль у конкретних галузях (термін «галузевий контроль» - синонім терміну «відомчий контроль»). Здебільшого це органи міністерств, відомств та інших органів державної влади й управління, що здійснюють державний фінансовий контроль у певних галузях або видах діяльності. Наприклад, на виконання наказу Міністерства охорони здоров'я України від 11.05.2019 № 47-Адм «Про проведення позапланового внутрішнього аудиту в Державному підприємстві «Державний будівельний центр Міністерства охорони здоров'я України», аудиторською групою Управлінням внутрішнього аудиту МОЗ України проведено дослідження з питань виконання державним підприємством функцій, предмету та завдань, визначених Статутом, підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У фінансовій звітності Підприємства за 3 місяці 2019 року неправомірно завищено за кодом рядка 1690 «Інші поточні зобов'язання» на суму 356 131,75 грн., а за кодом рядка 1630 «Розрахунки з оплати праці» занижено на суму 356 131,75 грн., що може негативно вплинути на фінансовий стан Підприємства та потребує виправлення в майбутньому звітному періоді [170]. Встановлений факт свідчить про порушення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [171], а також містить ознаки шахрайства.

Органи державного фінансового контролю міжгалузевої компетенції контролюють певні сфери фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю незалежно від їх галузевої приналежності (наприклад: Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України здійснює функції з реалізації державної політики з питань розвитку підприємництва, регулювання цінової політики; структурними підрозділами якого є департамент фінансів та бухгалтерського обліку та департамент внутрішнього аудиту та контролю; управління Державної служби статистики України здійснює

статистику фінансів; Антимонопольний комітет України здійснює нормативне забезпечення здійснення контролю та моніторингу державної допомоги. Варто зазначити, що деякими міжгалузевими функціями наділені органи галузевої компетенції.

При взаємодії зазначених органів забезпечується можливість отримання об'єктивної інформації, проведення всебічного аналізу стану справ та можливість попередження негативних наслідків. Застосовуються вони на рівні конкретної управлінської функції або галузі. Зокрема, галузевому контролю притаманна організаційна підпорядкованість між суб'єктом, який здійснює контроль та суб'єктом, якого контролюють. Під час позавідомчого контролю ця залежність відсутня. Відмінність між даними видами контролю обумовлюють різні правові форми реалізації повноважень під час здійснення контролю та правові методи впливу, а також обсяг їх реалізації. Зокрема, якщо відомчий контроль має винятково внутрішній характер і стосується різних сторін функціонування підлеглого суб'єкта, то надвідомчий контроль стосується чітко визначеної функції або певної сторони управління.

4. *За суб'єктним складом:* державний, муніципальний, господарський, громадський.

В Україні *державний* фінансовий контроль здійснюється у встановленому порядку всіма органами державної влади й управління відповідно до їх компетенції. Але основна роль, регламентована законодавством, все-таки відведена діяльності спеціальних державних контрольних органів. Такі органи доцільно, на думку автора, розмежовувати відповідно до їх компетенції: загальної, спеціальної, галузевої та міжгалузевої. Органами загальної компетенції є Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України, для яких фінансовий контроль не є основною функцією; спеціальної компетенції: Рахункова палата України, Державна аудиторська служба України для яких фінансовий контроль є основним видом діяльності. Органи галузевої і міжгалузевої компетенції ми розглядали вище.

Муніципальний контроль здійснюють депутати різних рівнів та їх комісії. До виключної компетенції місцевих рад народних депутатів та їх комісій входить контроль щодо виконання програм економічного та соціального розвитку; контроль за виконанням місцевих бюджетів; контроль за надходженнями і видатками місцевих позабюджетних фондів; контроль за внутрішньогосподарськими резервами і додатковими доходами до бюджету. Правовою базою здійснення муніципального контролю є Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97-ВР [49].

Відповідно п. 30² ст. 26 зазначеного Закону сільські, селищні, міські ради мають право відбирати незалежного аудитора, визначати об'єкти, які підлягають обов'язковій перевірці незалежним аудитором, затверджувати порядок такої перевірки і порядок залучення незалежного аудитора. Наприклад, до об'єктів, які підлягають обов'язковій перевірці, зазвичай, відносять комунальні унітарні підприємства і господарські товариства, у статутному капіталі яких більше 50% акцій (часток) належать територіальній громаді та консолідована фінансова звітність яких підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором [49].

Господарський контроль здійснюють утворені власником органи, бухгалтерська та фінансово-економічна служби, підрозділи внутрішнього аудиту. Так, відповідно до ч. 2 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 № 996-XIV, власник (власники) підприємства або уповноважений орган (посадова особа), відповідно до законодавства та установчих документів, має право організувати бухгалтерський облік на підприємстві, який ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації [171].

Громадський контроль здійснюється населенням, громадськими організаціями і рухами у випадках звернення до органів місцевого самоврядування, у [державні](#), судові та інші органи. До них також можна віднести недержавні спеціалізовані організації (неурядові організації, засоби масової інформації (ЗМІ), аудиторські компанії, у тому числі міжнародні),

уповноважені на здійснення моніторингу використання державних коштів.

Громадський контроль проводиться з метою забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень у сфері формування та використання фінансових ресурсів держави загалом та територіальних громад зокрема, дозволяє виявляти незаконні дії державної та місцевої влади.

Щоб забезпечити участь громадян в управлінні державними справами, здійснення координації заходів, які пов'язані із консультаціями з громадськістю з питань формування та реалізації державної політики у сфері статистики, на основі Постанови Кабінету Міністрів України від 03.11.2010 № 996 «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики» [172] у Держстаті з червня 2017 року функціонує Громадська рада. У 2018 році проведено 4 засідання Громадської ради. Вважаємо, що саме цей контроль сьогодні потребує глибокого дослідження під час проведення реформ та інтеграції України в ЄС.

5. За підпорядкуванням і характером внутрішньо системних зв'язків між ними. Класифікація за вказаним критерієм дозволяє поділити органи управління у сфері фінансового контролю на дві категорії.

До першої можна віднести органи, підпорядкування яких здійснюється чітко по вертикалі, тобто спостерігається високий ступінь централізації. До таких органів відносяться Міністерство фінансів України (Мінфін), Державна аудиторська служба України, Фонд державного майна України, діяльність яких спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Друга категорія - це органи, які мають вертикально-горизонтальне, тобто подвійне підпорядкування, які одночасно підпорядковуються як органу державної влади, так і органу управління загальної компетенції. Наприклад, Державна фіскальна служба України (ДФС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів; Державна служба статистики України (Держстат), діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України.

Однак, потрібно визнати, що за нових умов демократизації суспільства та ускладненому розвитку національної фінансової системи країни, ДФК поступово набуває нового змісту, який зумовлений формуванням нових взаємовідносин між суб'єктами фінансової системи та громадянського суспільства. При цьому міжнародна практика свідчить, що чіткий розподіл фінансового контролю на зовнішній і внутрішній, з визначенням повноважень органів контролю, - це одне з принципових питань гармонізації законодавства до вимог ЄС [28]. Саме тому, щоб увідповіднити національне законодавство до вимог ЄС, необхідно здійснити поділ фінансового контролю на зовнішній і внутрішній, з чітким визначенням повноважень його органів, оскільки спостерігається паралелізм та дублювання функцій. Наприклад, функції Рахункової палати та Державної аудиторської служби України (реорганізованої Держфінінспекції) багато в чому співпадають. Ці органи здійснюють контроль за використанням і збереженням бюджетних ресурсів, що суперечить принципам національного законодавства у сфері контролю.

Правовий статус органів фінансового контролю визначається через функції та завдання, проте у практичному застосуванні ці поняття ототожнюються. Складність питання полягає у різних підходах до правотворчої діяльності, що проявляється під час різному застосування цих термінів у законодавчих актах. Прикладом такого застосування може бути Постанова Кабінету Міністрів України «[Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади](#)» від 10.09.2014 № 442, у п. 2 якої визначається: ліквідувати Державну пробірну службу, поклавши функції з реалізації державної політики у сфері державного пробірного контролю на Міністерство фінансів [167]. Однак третім пунктом Положення про певний орган виконавчої влади, як правило, є «Основні завдання», зокрема, таке формулювання застосовується в «[Положенні про Державну фіскальну службу України](#)» від 21.05.2014 № 236 [80], в «Положенні про Міністерство фінансів України» від 20.08.2014 № 375 [101], в «Положенні про Державну казначейську службу України» від 15.04.2015 № 215 [74]. На практиці необхідно виходити з того, що «завдання» ширша категорія, для

реалізації якої здійснюються відповідні функції, із завдань випливають функції, завдання – це узагальнення функцій.

В. Ф. Опришко зазначає, що розглядаючи функції як категорії загального порядку, основна увага повинна бути звернена не на її зв'язок з конкретним суб'єктом управлінської діяльності, а на розкриття змісту управлінської діяльності взагалі [129, с. 99].

Слушною є думка Д. В. Мандичева, який пропонує розмежовувати функції та завдання органів державної влади. Автор вважає, що функціям властиві безперервність і постійність, необумовленість конкретними подіями і діями стосовно завдань, а відтак вони у суті своїй не мають тимчасового характеру, завдання ж передбачають не сталість змісту, а його змінність. Д. В. Мандичев вважає можливим чітке закріплення функцій в статусі органу державної влади для визначення завдань, які поставлені перед ним [173], з чим можна погодитись.

Як свідчить аналіз законодавчих та нормативно-правових актів, що стосуються функціонування системи фінансового контролю, Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» сьогодні не забезпечує чіткості під час взаємодії контролюючих органів у фінансовій сфері [63]. Зазначений закон повинен конкретно розподіляти функції та повноваження між органами державної влади та місцевого самоврядування, регламентувати правовідносини між суб'єктами та об'єктами контролю. Не врегульовує цих питань і БК України [71]. Так, стаття 20 ПК України закріплює права лише таких контролюючих органів, як податкові та митні [72]. Статтею 98 Конституції України визначено повноваження Рахункової палати як органу, що здійснює контроль за надходженням і використанням коштів лише Державного бюджету [60].

Слушною є думка О. С. Койчевої, яку вона висловлює у своєму дисертаційному дослідженні, що «реорганізація органів фінансового контролю, яка відбувається останніми роками у нашій країні полягає, в основному, лише у зміні назви органу, без суттєвих змін повноважень та функцій» [21], хоча від

кожного нововведення повинен бути якийсь економічний ефект. На підтвердження зазначимо, що реорганізація Державної фінансової інспекції у Державну аудиторську службу України звелася до скорочення персоналу Державної фінансової інспекції на 50% для оптимізації кількості державних службовців.

В Україні ще від часів радянської влади й до сьогодні пріоритетна роль у здійсненні державного фінансового контролю закріплена за Кабінетом Міністрів України. За такого підходу уряд замикає в собі функції виконавця (Міністерства фінансів) і контролера (Державної аудиторської служби), що не сприяє підвищенню прозорості бюджетного процесу та усуненню адміністративних перешкод в економіці. Така модель «контролювання» породжує численні корупційні схеми на найвищому рівні. Стосовно Держаудитслужби (реорганізованої Дерфінінспекції), то після проведення заходів наближення до стандартів ЄС, її штат має бути переглянутий та оптимізований відповідно до сучасних вимог економіки, враховуючи те, що цей орган мусить виконувати лише функції внутрішнього контролера (за завданням виконавчої влади).

Українська практика показує, що реформа одного органу проблему вирішити не може, а всю систему влада поки що змінювати не готова, як правило, через недостатній тиск з боку громадянського суспільства.

Більшість органів фінансового контролю, як свідчить практика, в автономному режимі виконують властиві їм завдання та функції, які визначаються численними законами, указами Президента України, постановами уряду та іншими нормативно-правовими актами. Згідно зі світовими тенденціями розвитку контрольних органів, вони мають бути розділені на підвідомчі законодавчої та виконавчої влади. В Україні такий поділ здійснено лише на центральному рівні: функціонують центральні контрольні органи Верховної Ради – Рахункова палата та Кабінету Міністрів – Держаудитслужба. Лише ці два органи (Рахункова палата та Державна аудиторська служба) є

спеціальними міжгалузевими органами фінансового контролю, тобто фінансовий контроль у них - єдине і основне їхнє завдання.

В. Г. Мельничук зазначає, що систему дієвого державного фінансового контролю можна поділити на дві однаково важливі частини: внутрішній (урядовий) державний фінансовий контроль (Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Державна фіскальна служба України) та зовнішній незалежний державний фінансовий контроль та державний аудит, що його здійснює Рахункова палата [174].

Ми частково погоджуємося з підходом В. Г. Мельничука і вважаємо, що органом державного фінансового контролю є тільки Рахункова палата, яка здійснює зовнішній фінансовий контроль, правовий статус якої визначений Законом України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII [61] і Держаудитслужба України, яка здійснює внутрішній фінансовий контроль, правовий статус якої визначений «Положенням про Державну аудиторську службу України» від 03.02.2016 № 43 [81], та ревізійні служби центральних органів державної влади. Наприклад, до повноважень Рахункової палати входить контроль кошторису витрат, пов'язаних з діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та Кабінету Міністрів України.

До функцій Державної фіскальної служби України не входить здійснення контролю за використанням державних коштів, а навпаки, цей орган державної влади потребує контролю за своєю діяльністю, особливо щодо забезпечення виконання дохідної частини бюджету. Такі органи державної влади як Міністерство фінансів, Державне казначейство, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Фонд державного майна України також не здійснюють системного контролю за використанням державної власності й коштів. Зазначені органи виконують лише окремі специфічні функції контролю і відносити їх до контрольних органів, на наш погляд, некоректно. За такого

підходу до контрольних органів треба буде віднести усі міністерства і відомства, оскільки вони виконують окремі контрольні функції.

Отже, в основі класифікації органів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю повинні лежати основоположні принципи розподілу влади - на органи представницької (законодавчої) і органи виконавчої влади.

У наукових джерелах, коли йдеться про суб'єкти фінансового контролю, часто вживається термін «вищий орган фінансового контролю» (ВОФК), під яким потрібно розуміти незалежний державний орган, що наділений відповідними повноваженнями під час здійснення зовнішнього фінансового контролю, діяльність якого спрямована на захист інтересів держави у фінансовій сфері. Про необхідність існування ВОФК йдеться у Лімській Декларації, в якій зазначається, що для раціонального використання державних коштів необхідно у кожній державі створити ВОФК.

В Україні вищим органом фінансового контролю, хоча про це не йдеться у чинному законодавстві, можна вважати Рахункову палату, оскільки це єдиний державний орган фінансового контролю, правовий статус якого визначено у Конституції України, що має широкі контрольні повноваження. Одночасно слід зазначити, що правовий статус Рахункової палати був визначений Конституцією України не виправдано у досить звуженому варіанті. Як наголошував В. Ф. Опришко, до повноважень Рахункової палати належав лише контроль за використанням коштів Державного бюджету України. У зв'язку з цим, ним ще у 2001 році було запропоновано прийняти нову редакцію ст. 98 Конституції України, в якій закріпити право Рахункової палати здійснювати вищий контроль і за формуванням бюджету, виконанням прибуткової його частини і не обмежуватись лише контролем за використанням бюджетних коштів. І лише, порівняно недавно, такі зміни були внесені до зазначеної Конституції [175, с. 164].

У Законі України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII [61] статус Рахункової палати, як вищого органу фінансового контролю (аудиту),

потребує подальшого свого вдосконалення, щоб він не суперечив міжнародним стандартам, зокрема, щодо охоплення контрольними заходами з боку Рахункової палати усієї сфери публічних фінансів.

Важливість правового статусу в тому, що саме він відображає головні особливості органу, його місце в системі державних органів влади, мету, завдання, функції, повноваження, компетенцію, відповідальність [173, с. 118], це правове становище (сукупність прав та обов'язків) [29, с. 717], «сукупність повноважень юридично-владного характеру, реалізація яких забезпечує виконання покладених на нього завдань» [176, с. 25].

Отже, адміністративно-правовий статус будь-якого органу фінансового контролю – це регламентоване нормами конституційного, адміністративного, фінансового та інших галузей права його положення, яке характеризується сукупністю прав, обов'язків, гарантій діяльності та відповідальності суб'єкта фінансового контролю [177], яке визначається через мету їх створення (здійснення фінансового контролю за використанням і збереженням фінансових ресурсів), обґрунтовується завданнями та функціями цих органів, сукупністю прав, обов'язків і відповідальності суб'єктів фінансового контролю й забезпечує оптимальний вплив на підконтрольні об'єкти (повне та своєчасне встановлення фактів порушення фінансового й бюджетного законодавства України та їх усунення) [178, с. 40].

Відповідно ч. 1 ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату», до повноважень Рахункової палати, які їй надані Конституцією України, належить здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Згідно з ч.1 ст. 7 зазначений Закон зобов'язує Рахункову палату контролювати надходження до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування надходжень через здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності. Згідно із ст. 30 того ж Закону Рахункова палата щороку звітує перед Верховною Радою України про свою діяльність (не пізніше 1 травня року, наступного за звітним) [61]. Щорічний звіт Рахункової палати оприлюднюється на її офіційному веб-сайті для

відкритого доступу, відповідно до [Закону України](#) «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 № 2939-VI [179].

Так, у звітному 2017 році Рахунковою палатою виявлені основні порушення та недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету, а саме: недосконалість законодавства, завдяки якому господарюючі суб'єкти застосовували схеми мінімізації платежів до бюджету (4 млрд. 823млн.грн.); неналежний контроль органами державної фіскальної служби (2млрд. 949 млн. грн.); недоплата до бюджету за результатами фінансово-господарської діяльності (2 млрд. 253 млн. гривень) [105].

У 2018 році в організації роботи Рахункової палати вперше принципово змінено формат співпраці з правоохоронними органами, підписано Меморандум про співпрацю і обмін інформацією між Рахунковою палатою і Національним антикорупційним бюро України (НАБУ), започатковано практику укладання відповідних угод. За повідомленнями Рахункової палати, правоохоронними органами розпочато 21 кримінальне провадження, у чотирьох випадках матеріали долучено до вже розпочатих кримінальних проваджень. За результатами розгляду 34 протоколів, отриманих від Рахункової палати щодо виявлених ознак адміністративних правопорушень, судами накладено адміністративні стягнення у вигляді штрафу на користь держави загальною сумою 40 тис. гривень [180].

У 2017 році Національне агентство з питань запобігання корупції (НАЗК) склало 159 протоколів про адміністративні правопорушення, пов'язані з корупцією та внесло 29 приписів про порушення вимог законодавства щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів [181]. Такі рішення приймали особи, уповноважені на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, стосовно себе та близьких осіб в більшості випадків щодо виплати премій і заохочень, а також розгляду питань про виділення земельних ділянок у власність або користування. При цьому правопорушниками є депутати місцевих рад.

На особливу увагу заслуговує ст. 172-6 КУпАП «Порушення вимог фінансового контролю», що пов'язана з питанням ведення е-декларації про доходи державних службовців – представників державного апарату [104]. Ми підтримуємо думку вчених про те, що законодавчі зміни необхідні для того, щоб створити гарантії належної якості відкритих даних та доступ до них, зокрема, усунути проблему дублювання функцій реєстрів з обов'язковим посиленням відповідальності за невиконання вимог відповідного законодавства та створення належних інструментів аналізу інформації [116]. Відкриті дані повинні залишатися пріоритетною політикою щодо запобігання корупції, їх необхідно включити до нових антикорупційних стратегічних документів.

Ми приєднуємося до точки зору вітчизняних науковців, які стверджують, що проблему офшорних зон необхідно вирішувати на глобальному рівні, за участю іноземних держав, міжнародних організацій, для створення спільної законодавчої бази та гармонізації податкової системи і системи штрафів для скорочення відтоку капіталу з держави [182, с. 160].

За індексом сприйняття корупції, згідно з висновками Трансперенсі Інтернешнл Україна, Україна дещо покращила свої показники у 2018 році. Її результат – 32 бали та 120 місце серед 180 країн (порівняно з результатами за 2017 рік – 30 балів, 130 місце). Трансперенсі Інтернешнл Україна відзначає часткове виконання рекомендації організації на 2018 рік щодо створення Антикорупційного суду [183].

Аналіз контрольних-аналітичних заходів, проведених упродовж 2012-2018 років, вказують на те, що більшість порушень бюджетного законодавства мають системний характер і повторюються із року в рік (*Додаток Е*).

Отже, лише за умови охоплення контрольними заходами вищим органом фінансового контролю усіх сфер фінансової діяльності держави, незалежно від її відображення у національному (державному) бюджеті, можна сподіватися на те, що фінансовий контроль буде ефективним. Саме тому, вищий орган фінансового контролю є вищим лише тоді, коли в процесі реалізації

контрольних повноважень охоплює всі сторони фінансової діяльності держави, всі процеси управління державними.

Центральним органом виконавчої влади є Держаудитслужба, діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Зазначений державний орган зобов'язаний формувати і реалізувати державну політику у сфері державного фінансового контролю, відповідно до «Положення про Державну аудиторську службу України», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 [81] за відсутності Закону України «Про Державну аудиторську службу». Адміністративно-правовий статус Держаудитслужби як центрального органу виконавчої влади, уповноваженого Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю визначено у Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» № 2939 [63]. Якщо Держаудитслужба покликана здійснювати незалежний внутрішній контроль від імені Кабінету Міністрів України, неприпустимо регламентувати її діяльність підзаконним нормативно-правовим актом. Тому, вважаємо, що необхідно прийняти зазначений закон.

Держаудитслужба відповідно до своїх повноважень має право здійснювати моніторинг закупівель, перевірку державних закупівель, контроль за дотриманням законодавства про державні закупівлі. Для виконання покладених на неї завдань, для здійснення державного фінансового контролю, перевіряє відповідні грошові та бухгалтерські документи, кошториси, звіти, які є підтвердженням того як і в якій кількості надходять і витрачаються кошти та матеріальні цінності, документи, що підтверджують законність і прозорість проведення процедур державних закупівель, дані на електронних носіях, перевіряє фактичну наявність цінностей, якими є кошти, цінні папери, сировина, матеріали, готова продукція, устаткування тощо [81].

У ході реалізації заходів державного фінансового контролю впродовж 9 місяців 2018 року органами Держаудитслужби виявлено фінансових порушень під час використання бюджетних ресурсів, що призвели до втрат, загалом на

суму понад 954,8 млн. грн., з яких понад 589,1 млн. грн. (61,7%) – кошти державного бюджету [184].

Так, на виконання рішення Київської міської ради від 18.09.2014 № 151/151 «Про організаційно-правові заходи щодо вдосконалення внутрішнього фінансового контролю та аудиту» у звіті про діяльність Департаменту внутрішнього фінансового контролю та аудиту (далі - Департамент) за I півріччя 2017 року, зазначено, що загальний фінансовий ефект від врахування рекомендацій Департаменту (заощаджені та повернуті комунальні ресурси) становив 147,0 млн. грн. порівняно з фактичним фінансуванням Департаменту 4,4 млн. грн. [185].

Водночас, проведена реорганізація в системі Держфінінспекції, у результаті чого в жовтні 2015 року створено Держаудитслужбу, сприйнята багатьма експертами досить скептично.

Обґрунтовується це тим, що впроваджені зміни не посприяли створенню саме незалежної аудиторської служби в Україні, яка може публічно заявити про виявлені порушення і створити суспільний резонанс, що може чинити тиск на прокуратуру і спонукати її до дій та ін. У всьому світі ця система працює саме так.

В Україні Держаудитслужба навряд чи стане таким резонатором, оскільки до цього часу не прийнятий закон, який би регламентував повноваження цього державного органу, а «реорганізоване» відомство, як і раніше, залишається підпорядкованим Кабінет Міністрів України. А тому, система органів ДФК не відповідає сучасним вимогам, залишається досить громіздкою і неефективною, не задовільняє громадськість щодо управління об'єктами державної власності, вимивання коштів із державного бюджету та чіткої відповідальності органів ДФК за закріплені сфери. Поза увагою ефективного публічного фінансового контролю перебуває значна частина державних ресурсів і бюджетних коштів, що зумовлює величезні збитки для економіки держави.

Позитивним моментом реорганізації Держаудитслужби, є те, що відповідно до п. 4 Положення «Про Державну аудиторську службу України»

[81], повноваження цього органу увідповіднені до ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення фінансового контролю в Україні» [63].

Сьогодні не розв'язаним проблемним питанням під час здійснення державного фінансового контролю є дублювання функцій двох органів державної влади – Рахункової палати та Держаудитслужби, оскільки обидві інституції мають майже однакове коло підконтрольних суб'єктів, фінансовий контроль на яких здійснюється не на договірній, а на обов'язковій основі. Як наслідок, різними органами ДФК неодноразово проводяться перевірки тих самих підконтрольних суб'єктів з однакових питань за той самий період їх діяльності, що зумовлює неефективне використання, й без того, обмежених коштів Держбюджету України [186].

Фактом залишається і те, що система органів фінансового контролю діє без єдиного центрального органу, що здійснював би координацію суб'єктів, яким делеговано право на реалізацію державного фінансового контролю.

Зазначимо, що узагальнене поняття «координація» визначається як упорядкування, погодження, сполучення, приведення до ладу, у відповідність (дій, понять, складових частин чогось)» [187, с. 121]. На нашу думку, для фінансового контролю сьогодні, враховуючи сучасний стан розвитку контролюючих органів, доцільним є централізований варіант організації механізму координації.

Сьогодні Рахункова палата України не має пріоритету у сфері організації та координації фінансового контролю. У ст. 2 Закону України «Про Рахункову палату» лише вказано, що одним із завдань Рахункової палати України є організація контролю [61]. Вважаємо доцільним було б передати Рахунковій палаті функції з координації, законодавчо визнавши її як ВОФК, та внести зміни у ст. 98 Конституції України, а також створити на цій основі постійно діючий консультативний орган державного фінансового контролю. В окремих державах саме на контрольно-рахункові органи покладено функцію координації діяльності всієї системи контролю.

Зазначимо, що ст. 11 Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» регламентує порядок проведення ревізій органами державного фінансового контролю. У цій статті встановлено підстави проведення планових виїзних ревізій, що їх здійснюють органи державного фінансового контролю одночасно з іншими органами виконавчої влади, які уповноважені здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів. [Порядок координації проведення таких перевірок](#) визначається Кабінетом Міністрів України [63]. Зазначимо, що на сьогодні, у структурі Міністерства фінансів з 2017 року функціонує підрозділ гармонізації внутрішнього фінансового контролю, але він регулює діяльність внутрішнього аудиту у міністерствах і інших центральних органах державної влади (відомчий контроль).

Отже, державну систему органів фінансового контролю повинні представляти два види фінансового контролю – зовнішній (Рахункова палата) і внутрішній (Державна аудиторська служба України) фінансовий контроль та їх регіональні відділення. Чіткий розподіл функціональних обов'язків між цими органами державного фінансового контролю унеможливить дублювання і паралелізм у фінансовому контролі. Кінцевою метою повинно бути створення цілісної системи фінансового контролю.

На місцевому рівні фінансову систему держави забезпечують місцеві державні адміністрації, повноваження яких визначені у Законі України «Про місцеві державні адміністрації» від 09.04.1999 № 586-XIV [188]. Відповідно ст. 18 цього Закону місцеві державні адміністрації зобов'язані складати і подавати проекти бюджетів на затвердження рад із забезпеченням їх виконання, звітувати перед радами про його виконання; подавати до органів виконавчої влади вищого рівня фінансові показники і пропозиції до проекту Державного бюджету України, пропозиції щодо розподілу коштів між територіальними громадами, розміри дотацій і субсидій, дані про об'єкти бюджетного фінансування, розміри субвенцій тощо.

Місцеві фінансові органи контролюють витрачання коштів, виділених з бюджетів вищого рівня, ефективність використання коштів, виділених з позабюджетних фондів місцевих Рад. Здійснюють контроль за дотриманням законодавства у витрачанні коштів таких статей, як оплата праці, утримання легкових автомобілів, службові відрядження, відшкодування за рахунок республіканського та місцевих бюджетів.

Забезпечують фінансову систему держави і органи місцевого самоврядування. Відповідно до ст. 28 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97 [49] виконавчі органи місцевих рад складають проекти місцевого бюджету та подають його на затвердження відповідної ради, забезпечують виконання бюджету, здійснюють фінансування видатків з місцевого бюджету. Відповідно до п. 17 ст. 43 вказаного Закону до повноважень районних і обласних рад належить затвердження районних і обласних бюджетів, внесення змін до них і затвердження звітів про їх виконання.

Наприклад, станом на 31.12.2018 р. вже запроваджено 366 місцевих програм в усіх регіонах України про розроблення та впровадження програм (планів) реалізації потенціалу енергоефективності та енергозбереження на місцевому рівні, з яких діючі - 171 (19 обласних, 65 районних, 73 міська, 7 ОТГ, 7 сільських). На їх реалізацію у 2018 році місцевими бюджетами виділено понад 165 млн. гривень [189].

Отже, сукупність органів державного фінансового контролю ми можемо назвати дійсно системою лише в тому випадку, коли вона буде здатна до самоорганізації, саморегулювання, зможе змінюватися відповідно до зміни середовища, в якому вона перебуває, оскільки існує в межах конкретної держави з конкретним законодавством та економічним розвитком. Якщо змінюються умови існування системи державного фінансового контролю, то повинна й змінюватись сама система, аби виконати свою роль в суспільстві. Для того, щоб забезпечити стійке функціонування системи державного фінансового контролю, державі необхідно змінювати чинники, що впливають

на ефективність контрольної діяльності. Автор вважає цілком логічними постійні зміни в системі органів державного фінансового контролю в Україні, адже в процесі побудови демократичної, правової держави повинна набути нового значення й система державного фінансового контролю, яка ще й досі знаходиться в процесі розбудови.

Підсумовуючи, зазначимо, що напрямом розвитку цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, на нашу думку, може бути структурування органів державного фінансового контролю за ознаками компетенції: Рахункова палата як незалежний вищий орган зовнішнього фінансового контролю (аудиту); Державна аудиторська служба України як незалежний вищий орган внутрішнього контролю (аудиту); Міністерство фінансів України, якому підпорядковується Державна казначейська служба України та Державна фіскальна служба; контрольно-ревізійні підрозділи міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих органів виконавчої влади, головних розпорядників бюджетних коштів, органів місцевого самоврядування.

2.3 Форми та види державного фінансового контролю

Інноваційний розвиток світової економіки спричинив значне зростання ролі державного управління загалом, і державного управління у сфері фінансового контролю зокрема. Це зумовило не тільки потребу трансформації чинного законодавства країн, внаслідок переходу до постіндустріального суспільства, але і потребу в діяльності органів державної влади з вироблення організуючих і координуючих впливів у сфері фінансового контролю, для задоволення потреб суспільства, яке змінюється під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів.

Важливо визначити оптимальні організаційно-правові форми в умовах інноваційного розвитку економіки нашої країни, зростання її конкурентноздатності на світовому ринку. При цьому, особливу увагу потрібно

приділити саме формам діяльності центральних органів виконавчої влади. Зважаючи на те, що адміністративна реформа у нашій державі триває, реорганізуються та ліквідовуються існуючі органи управління, створюються нові, питання про форми діяльності центральних органів виконавчої влади у сфері фінансового контролю залишаються актуальними і на сьогодні.

Розглядаючи сутність і зміст процесу державного управління у сфері фінансового контролю, важливо вяснити питання про засоби, які використовуються з метою підвищення ефективності контролю, тобто охарактеризувати форми реалізації державними органами, посадовими особами і громадськими організаціями своїх компетенцій у цій сфері, оскільки форма та зміст державного управління у сфері фінансового контролю є поняттями органічно пов'язаними. Особливою вимогою при виборі засобів і варіантів їх вираження, є заходи надання організаційного або впорядкованого (регламентованого) впливу на об'єкти фінансового контролю, процеси або явища, що будуть забезпечувати досягнення мети. При цьому важливо, щоб орган державного управління був спроможний одночасно здійснювати функції, що пов'язані з управлінським впливом, з функціями, які необхідні для забезпечення його життєдіяльності.

В. Ф. Опришко зазначає, що будь-яке управління містить виконання відповідного комплексу функцій суб'єктами управління, якими є органи державного управління, посадові особи. Здійснення ними відповідних дій є зовнішнім вираженням внутрішнього змісту функцій. Ці дії носять різноманітний характер і залежать, перш за все, від призначення функцій, місця державного органу в системі управління, конкретної управлінської ситуації і інших чинників [129, с. 139].

Отже, функції знаходять зовнішнє практичне вираження в різноманітних діях, які здійснюють суб'єкти управління, а специфічний їх зміст визначає відповідні дії під час їх реалізації, які є формами управлінської діяльності, що дозволяють прослідкувати реалізацію вказаних функцій. Функції як і форми

управлінської діяльності є юридично регламентованими складовими правового статусу відповідних органів (посадових осіб) державного управління.

В адміністративно-правовій літературі й теорії управління існують різні погляди визначення форм управління. Так, В. Ф. Опришко під формою управління розуміє «юридично регламентовану діяльність конкретних суб'єктів управління по здійсненню відповідних дій, необхідних для успішної реалізації закріплених за ними функцій» [129, с. 140]. Ю. П. Битяк, розглядаючи форми державного управління, зазначає, що це «зовнішнє вираження конкретних дій державного органу, його структурних підрозділів і посадових осіб (службовців), що використовуються в процесі державно-виконавчої діяльності і спрямовані на реалізацію функцій управління» [190]. Так само вважає С. Г. Стеценко, який визначає форму державного управління як «зовнішній прояв конкретних дій органів виконавчої влади чи їх посадових осіб, в яких реалізовується компетенція цих органів» [191].

Отже, під формою управління потрібно розуміти зовнішній прояв управлінської діяльності суб'єктів управління у межах наданих їм повноважень, які здійснюються для реалізації їх функцій.

Аналізуючи форми державного управління, вчені-правознавці поділяють їх на правові та неправові. Так, Д. Н. Бахрах зазначає, що форми адміністративної діяльності поділяються на правові і неправові, а вже потім виділяються їх різновиди [192, с. 151]. В. С. Журавський зазначає, що традиційно класифікують на правові (юридичні) та неправові (організаційні) всю сукупність «однорідних дій, які здійснюються у певних організаційних рамках, визначених законодавством» [193, с. 66].

О. П. Рябченко вважає, що поділ форм державного управління, у тому числі юрисдикційної діяльності, на правові та неправові має певний сенс. Насамперед, класифікуючи правові форми, вчені мають на увазі настання юридичних наслідків цих форм, а саме вносяться зміни до правового механізму, змінюються або припиняються правовідносини. За результатами юридичних наслідків видаються акти управління, укладаються угоди, органи державної

влади й управління здійснюють нормотворчу діяльність. На противагу, неправові форми, не маючи юридичних наслідків, спрямовані на виконання тактичних чи оперативних завдань [194, с. 26-27].

О. П. Альохін і Ю. М. Козлов вважають, що поділ форм на правові і неправові є найбільш обґрунтованим та поширеним. При цьому науковці зазначають, що правові форми є формами реалізації виконавчої влади в межах юридично-владних повноважень, завжди мають юридичні наслідки, а тому є адміністративно-правовими та регламентуються адміністративно-правовими нормами [195, с. 234-235].

Ми поділяємо думку зазначених науковців і вважаємо, що розмежування між правовими і неправовими формами проводиться залежно від характеру юридичних наслідків. Така диференціація повинна застосовуватися для форм під час управління фінансовим контролем.

Більшість вчених вважають, що управлінська діяльність здійснюється в таких формах: видання нормативно-правових актів; застосування норм права; здійснення організаційних дій; виконання матеріально-технічних операцій. Правовими вважаються перші дві форми, неправовими - дві останні [129; 145; 190]. Ми підтримуємо зазначений поділ.

Так, до основних правових форм державного управління В. Б. Авер'янов відносить наступні: видання правових актів управління (нормативного та індивідуального характеру); укладання адміністративних договорів (угод); вчинення (здійснення) інших юридично значущих дій [196, с. 274].

Наприклад, органи державного управління у сфері фінансового контролю, здійснюючи нормотворчу діяльність, видають відповідні нормативні акти, що містять норми, які регулюють суспільні відносини, що виникають під час управління фінансовим контролем, які характеризуються найбільш типовими правилами поведінки учасників управлінського процесу, визначають компетенцію органів управління, встановлюють їх правовий режим і т. п. До правових форм, наприклад, потрібно зараховувати дії державного управління у сфері фінансового контролю зі створенням державних стандартів –

нормативних актів, в яких фіксуються норми щодо стандартів у сфері фінансового контролю (Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 №1247 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту») [76].

Видання індивідуальних актів також одна з правових форм державного управління фінансовим контролем. Цей процес сприяє виникненню, зміненню і припиненню конкретних адміністративно-правових відносин у фінансовому контролі. Якщо нормативні акти закріплюють правові норми, які розраховані на довготривале і неодноразове застосування, регулюють однотипні суспільні відносини, то індивідуальні акти державного управління не мають правових норм, а видаються на основі закону або іншого нормативного акту і, як правило, розраховані на одноразове використання. Вони застосовуються в конкретному випадку, в конкретних обставинах. Наприклад, акти, що закріплюють порядок організації та здійснення певного виду діяльності (наказ Мінфіну України «Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання») [197].

Щодо юридичних наслідків, то показовим є БК України, який за бюджетні правопорушення встановлює санкції у вигляді попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою про усунення порушення строком до 30 календарних днів (ст. 117); зупинення операцій з бюджетними коштами (визначені [п. 1-3, 10, 11, 14-29, 32-36, 38 і 40 ч. 1 ст. 116](#) у [порядку](#), встановленому [ст. 120](#)); призупинення бюджетних асигнувань - застосовується за порушення бюджетного законодавства, (визначені [пунктами 20, 22-29, 38 і 40 ч. 1 ст. 116](#)); зменшення бюджетних коштів визначені [п. 24](#) (стосовно розпорядників бюджетних коштів), [п. 29](#) та [п. 38 ч. 1 ст. 116](#)); зупинення дії рішення про місцевий бюджет ([п. 7 ч. 1 ст. 116](#) встановленому [ст. 122](#)); безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів (визначене [п. 28 ч. 1 ст. 116](#)) та ін. [71].

Неправові форми управління передбачають дії організаційного і матеріально-технічного характеру, оскільки під час здійснення функцій управління, в тому числі у сфері фінансового контролю, не завжди виникає

необхідність і доцільність видання нормативних і індивідуальних актів управління. Вирішення низки питань проходить в організаційному порядку, шляхом інструктування, проведення різного роду зборів, нарад, семінарів, інформацій, розробки і підготовки відповідних заходів т. п. Наприклад, для працівників органів, які виконують функції управління у сфері фінансового контролю, проводяться інструктажі з використання нормативно-технічної документації або використання засобів контролю під час здійснення фінансового контролю. Надаються методичні рекомендації, що містять комплекс коротких і чітко сформульованих пропозицій і вказівок, що сприяють впровадженню в практику найбільш ефективних методів і форм управління, які розробляються на основі вивчення або узагальнення практичного досвіду (наказ Держфінінспекції України «Про затвердження Методичних рекомендацій») [198].

Матеріально-технічні дії створюють умови для успішної реалізації функцій управління фінансовим контролем, змістом яких, у сфері організації та діяльності фінансового контролю, є забезпечення всіма необхідними ресурсами для здійснення професійної діяльності, зокрема комп'ютерною технікою, роботою електронних баз даних, для організації реєстрації вхідної і вихідної кореспонденції та узагальнення різних матеріалів, збір інформації і складання довідок, розмноження документів і т. п.

Змішаною формою діяльності є, наприклад, розробка і затвердження оптимальної організаційної структури та штатів функціонування підрозділу державного управління. (Наказ «Про затвердження Інструкції з організації внутрішнього контролю в Держаудитслужбі та її міжрегіональних територіальних органах» від 08.11.2018 № 258).

У теорії фінансового контролю неоднозначно вирішена класифікація видів фінансового контролю. За основу виділення конкретних видів фінансового контролю здебільшого приймають суб'єктний склад контролюючих органів, специфіку об'єкта фінансового контролю, час його проведення.

Наприклад, М. Т. Білуха, за періодичністю здійснення, виділяє такі види фінансового контролю: як попередній, оперативний (поточний) та заключний (ретроспективний), а за інформаційним забезпеченням: документальний і фактичний контроль, класифікуючи його залежно від контрольних дій [199,с.22-24]. Таку ж класифікацію знаходимо і в інших джерелах [3, с. 60].

Низка науковців класифікують фінансовий контроль на види за часом проведення і виділяють попередній, поточний і наступний фінансовий контроль [10, с. 82]. Такі види контролю притаманні усім контролюючим органам.

Проте, О. П. Орлюк вказує на те, що попередній, поточний і наступний фінансовий контроль є формами здійснення, а критерій розмежування цих форм полягає у порівнянні часу здійснення контрольних дій із процесами формування та використання фондів фінансових ресурсів [200, с. 81]. Так само поділяє фінансовий контроль О. Д. Василик та І. Н. Пахомова [201, с. 349; 202,с. 57].

Таке своєрідне трактування форм і ототожнення їх з видами призводить до їх змішування, що з погляду фінансово-правової науки є неприпустимим. Ми не погоджуємося із зазначеними підходами, оскільки вважаємо, що це види фінансового контролю, які поділяють згідно з критеріями за часом здійснення. Наприклад, види фінансового контролю класифікують на підставі різних критеріїв: за контролюючим суб'єктом - президентський, парламентський тощо або за його об'єктивною ознакою - часом здійснення, місцем або підставою проведення тощо. Зрозуміло, у даному випадку не йдеться про вираження змісту фінансового контролю через розглянуті вище критерії, що підтверджує помилковим зараховувати відповідні види фінансового контролю до його форм.

Л. А. Савченко для обґрунтування своєї позиції підтримуючи класифікацію фінансового контролю за формами на попередній, поточний і наступний, посилається на Лімську декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів [203, с. 95]. У вказаному документі зазначено, що невід'ємною частиною надійної системи управління довіреними грошовими і матеріальними засобами є ефективний попередній контроль, який потрібно

розуміти як перевірку, що проводиться до здійснення адміністративних фінансових дій вищим органом або іншими контрольними організаціями. При цьому, усі інші види контролю – це контроль за фактом, тобто перевіряються вже здійснені дії [204, с. 42]. Отже, у Лімській декларації йдеться про види, а не про форми контролю.

І. Б. Стефанюк вважає, що немає підстав стверджувати, що попередній, поточний і наступний є формами фінансового контролю, оскільки суб'єкт фінансового контролю у ході контрольної діяльності, може одночасно реалізувати всі три види фінансового контролю [205, с. 47]. Наприклад, при здійсненні закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, залежно від того, на якій стадії знаходиться контракт (на стадії підготовки, на стадії виконання чи на завершальній стадії), контроль буде мати ознаки попереднього, поточного чи наступного.

Зазначимо, що поняття виду характеризують як складову цілого, що частково виражає його зміст і водночас від інших частин відрізняється конкретними носіями контрольних функцій - суб'єктами та об'єктами контролю.

Наприклад, основною метою попереднього виду контролю є попередження порушень фінансового законодавства, тобто своєчасне попередження незаконного й нераціонального використання коштів. Такий контроль здійснюють на стадії складання, розгляду й затвердження проектів бюджетів, кошторисів, планів, договорів. Поточний контроль дозволяє знайти помилки й зловживання, які допущені як на стадії попереднього контролю, так і безпосередньо під час здійснення фінансово-господарської операції. Його проводять безпосередньо в процесі здійснення господарських і фінансових операцій в короткі проміжки часу - щодня, постійно. Як правило, попередній і поточний контроль не носить репресивного характеру. Наступний контроль передбачає аналіз виконання планів і бюджетів; перевірку кошторисів, звітів і балансів; законність рішень органів управління щодо суб'єкта, якого перевіряють; виявлення випадків несхоронності майна; визначення шляхів

попередження порушень фінансової дисципліни й заходів для їх усунення. Його здійснюють після завершення конкретної фінансово-господарської операції або після закінчення певного звітного періоду (наприклад фінансового року) [12].

У європейських державах активно використовується попередній контроль, який дозволяє забезпечувати профілактику фінансових правопорушень. Вважаємо, що такий позитивний досвід доцільно перейняти Україні і закріпити у чинному законодавстві функцію здійснення попереднього контролю для органів державного фінансового контролю, оскільки нині механізми оцінювання ефективності використання бюджетних ресурсів та профілактики фінансових (у тому числі бюджетних) правопорушень у нашій державі мало розвинуті, бо в основному проводиться наступний фінансовий контроль.

Неоднозначно у науковій літературі трактуються такі види здійснення фінансового контролю як ревізія і перевірка.

В умовах командно-адміністративної економіки ревізія була переважаючим видом фінансового контролю, розглядалася як універсальний засіб, здатний подолати всі недоліки у функціонуванні фінансового і господарського механізму. Основною метою ревізії було встановлення недоліків і порушень. Багато науковців вважають ревізію формою здійснення фінансового контролю.

Наприклад, О. А. Андрійко перевірку і ревізію зараховує до основних форм фінансового контролю, хоча її праця не містить визначення поняття форми контролю [206, с. 22]. На перевірці і ревізії, як формі фінансового контролю, акцентує увагу О. П. Мельник, зазначаючи «контроль полягає у інспектуванні <...>, що здійснюється у формі перевірок і ревізій» [207, с. 38].

Така неоднозначність трактувань призводить до плутанини та невизначеності, з чим категорично не можна погодитися.

Ні ревізію, ні перевірку не можна вважати формами здійснення фінансового контролю, оскільки ці види контролю не відповідають організаційній структурі контрольних дій. Ревізія – це система заходів щодо здійснення документальної і фактичної перевірки виробничої і фінансово-

господарської діяльності підприємств за певний період для встановлення законності, достовірності та економічної доцільності вироблених господарських операцій [208, с. 22].

Розуміння ревізії і перевірки ускладнюється і законодавцем. Так, ст. 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» закріплено наступну норму: «Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці...» [63]. Таке трактування ревізії знаходимо і в дефініціях інших науковців [209, с. 398; 51, с. 80].

Беззаперечним є той факт, що поняття ревізії і перевірки є спорідненими, проте не тотожними. Різниця між ними є очевидною і простежується у завданнях, які ставлять у процесі контролю, проте, як видається, малодослідженою. Варто звернути увагу на наявність співвідношення між ними.

Перевірка є одноразовою контрольною дією, що полягає в зіставленні фактичних і документальних даних за окремими напрямками фінансово-господарської діяльності суб'єкта. Перевіряють фінансово-господарську діяльність підприємства, установи, організації, або її підрозділів і за результатами оформляють довідку або доповідну записку [210, с. 74].

При перевірці порівнюються фактичні дані контролю з даними первинної документації, для чого використовуються облікові, звітні документи для виявлення порушень і усунення їх наслідків.

Ревізія здійснюється спеціальними органами фінансового контролю і спрямована на виявлення фактів порушення законності, достовірності обліку і звітності, документального виявлення недочетів, розтрат, привласнень, інших зловживань. Ревізія проводиться згідно з її програмою та у встановлені строки. Виявлені факти порушень і зловживань, їх причини, винні особи, розмір заподіяної матеріальної шкоди висвітлюються точно і неупереджено.

Під час проведення ревізії ревізор має певні зобов'язання, а саме:

- додержуватися Конституції України, законів України та вимог інших нормативно-правових актів;
- передавати правоохоронним органам матеріали ревізії у разі виявлення зловживань і порушень чинного законодавства;
- повідомляти державні органи та органи, уповноважені управляти державним майном, про виявлені зловживання і порушення чинного законодавства;
- повідомляти правоохоронні органи про вилучення документів у зв'язку з їх підробленням або виявленням зловживань;
- забезпечувати додержання комерційної та службової таємниці [12, с. 74].

Стаття 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [63] містить кілька застережних норм. Так, планова виїзна ревізія проводиться лише у тому разі, коли підконтрольні установи повідомлені письмово, із зазначенням дати початку та закінчення проведення ревізії, не пізніше ніж за десять днів до дня проведення зазначеної ревізії; позапланова виїзна ревізія проводиться лише за наявності підстав для її проведення і не частіше одного разу на квартал, за наявності направлення на ревізію і копії рішення суду про дозвіл на проведення та наявності документа, підписаного керівником відповідного контролюючого органу.

Звернемо увагу на порядок координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, які уповноважені здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів визначеному у п. 4 ст. 11 зазначеного закону [63]. Сьогодні таку координацію здійснює Кабінет Міністрів України на підставі Постанови від 23.10.2013 № 805 «Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю» [211]. Ми вважаємо, що координацію доцільно передати Міністерству фінансів України, оскільки Мінфін відповідальний за формування та реалізацію державної фінансової та бюджетної політики та є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади. На відміну

від перевірки, ст. 11 зазначеного закону визначає тривалість планової виїзної ревізії, яка не повинна перевищувати 30 робочих днів, виїзної позапланової - 15 робочих днів [63]. Вважаємо, що тривалість планової перевірки не повинна перевищувати 15 робочих днів, оскільки місячний термін ревізії не сприяє продуктивній роботі підконтрольного об'єкта.

Відмінністю ревізії є те, що за результатами проведення складається акт, в якому вказуються заходи, які застосовуються до порушників фінансової або адміністративної відповідальності. Крім вказаного, в акті ревізії вказуються мета ревізії та основні її результати, виявлені факти порушень, а також причини таких порушень, особи винні в порушенні фінансової дисципліни, пропонувані заходи для їх усунення і терміни здійснення цих заходів [210, с. 77]. Стосовно класифікації ревізій, то вона переважно ідентична класифікації перевірок.

Отже, ревізія відрізняється від перевірки більшою дієвістю, максимально можливою повнотою і глибиною здійснення. Це вид фінансового контролю, що відрізняється дієвістю і повнотою виявлення фактів порушення законності, достовірності обліку і звітності, недостач, розтрат, привласнень, інших зловживань, здійснюваний спеціальними органами фінансового контролю та іншими органами виконавчої влади, наділеними контрольними функціями, натомість перевірка є видом здійснення фінансового контролю щодо фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій, їх підрозділів для зіставлення фактичних і документальних даних за окремими напрямками фінансово-господарської діяльності суб'єкта.

Сьогодні, у практиці європейських країн для здійснення фінансового контролю застосовують *аудиторський контроль*, який займає особливе місце в системі фінансового контролю.

Поняття аудиту ширше від понять перевірки і ревізії, оскільки здійснює не лише контроль достовірності фінансових показників, але і розробляє пропозиції щодо поліпшення господарської діяльності з метою оптимізації прибутків і раціонального використання видатків на законних підставах.

Позитивним аспектом є те, що аудит дозволяє поєднувати інтереси держави і недержавних господарських суб'єктів без затрат бюджетних коштів на контрольну діяльність, що надзвичайно важливо в умовах постійного дефіциту державних фінансових ресурсів. Це дослідження роботи державних підприємств, метою якого є не покарання, а попередження можливих порушень, введення якого наблизило Україну до європейських стандартів.

Розрізняють державний фінансовий аудит і аудит фінансової звітності, які можуть проводитися випадках, передбачених законом як обов'язковий аудит та за ініціативою суб'єктів господарювання. Державний фінансовий аудит який є різновидом державного фінансового контролю здійснюється Рахунковою палатою та органами державного фінансового контролю відповідно до закону (ст. 363 Господарського кодексу України) [212]. Аудит фінансової звітності регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [213] та стандартами аудиту. Положення Закону поширюється на аудиторів, суб'єктів господарювання незалежно від виду діяльності та форми власності, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, визначає особливості проведення аудиту фінансової звітності Національного банку України та банків (ч. 1. ст.2; ч. 3.ст. 3 Закону).

Зважаючи на основні зміни в нормативно-правовому забезпеченні, основними критеріями державного фінансового аудиту є економічність, результативність та ефективність.

Ефективне використання бюджетних коштів у багатьох країнах світу є однією з важливих проблем виконання бюджету. Аудит ефективності у світовій практиці використовують вже впродовж тривалого часу, який ще називають аудитом відповідності якості витрачених коштів, аудитом результативності або аудитом адміністративної діяльності. У низці країн аудит ефективності в сукупному обсязі перевірок найвищих органів державного фінансового контролю сягає 50-60 %.

Для України проблема щодо нецільового та неефективного використання бюджетних коштів, законності та правильності їх витрачання є вкрай

актуальною. Якщо фінансовий аудит (аудит фінансової звітності) у нашій країні вже досить розвинутий як в правовому, так і у методологічному аспектах, має певний досвід і багаторічні традиції проведення перевірок і ревізій, враховує міжнародні стандарти, то аудит ефективності виник порівняно нещодавно. Так, статті 26 та 113 Бюджетного кодексу України зобов'язують здійснювати контроль не лише за цільовим і законним витрачанням бюджетних коштів, а й за його ефективністю, що не може забезпечуватися ні ревізією, ні перевіркою.... [71].

Одним із першочергових завдань у цьому напрямі повинно бути застосування в діяльності Рахункової палати зовнішнього фінансового контролю (аудиту) як найефективнішого та найбільш результативного виду контролю. Нині Законом України «Про Рахункову палату» визначено такі його види: аудит ефективності та фінансовий аудит [61]. Однак ступінь їх вивчення в Україні ще не досить високий, більшість питань висвітлені неповно і мають неоднозначне трактування.

Визначення аудиту ефективності (адміністративної діяльності) обґрунтував І. Б. Стефанюк, який вважає його «сукупністю статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладів у процесі реалізації запланованих цілей, встановлених цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату під час використання визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів та обґрунтування пропозицій для підвищення ефективності використання державних ресурсів» [214, с. 10].

Аналіз наукових джерел дає підстави вважати, що процес аудиту ефективності складається з таких основних етапів: підготовка до аудиту, проведення аудиту, реалізація результатів *аудиту* [215, с. 112-124]. Такий аудит може проводитися в будь-якому сегменті державного сектору: в центральних органах, місцевих органах влади, різних урядових структурах органами державної контрольно-ревізійної служби за планами, які складають і затверджують у визначеному законодавством порядку [216, с. 125-131].

Проведення аудиту ефективності у вітчизняному законодавстві закріплено у ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» [61], проте на практиці належним чином не врегульоване. Однією з основних проблем є незавершеність реформи бюджетного процесу. На сьогодні впроваджено лише окремі елементи програмно-цільового методу, а саме: розроблено і застосовано форми бюджетних запитів і програму класифікації видатків державного бюджету. Однак для виконавців таких програм, залишається актуальною розробка системи показників результативності їх виконання [217, с. 43-45].

Отже, ефективне використання бюджетних коштів вимагає від контролюючих органів створення таких механізмів фінансового контролю, завдяки яким можна було б визначати ступінь досягнення запланованих соціально-економічних результатів, відтак оцінивши ефективність використання державних ресурсів органами виконавчої влади. Для того щоб аудит ефективності зайняв належне місце в системі державного фінансового контролю, сприяв модернізації бюджетного процесу і підвищенню якості державного управління, необхідне дотримання принципових умов для його подальшого розвитку та наближення до найкращої міжнародної практики.

Сьогодні у сфері державного аудиту у світовому масштабі широко використовується єдина загальноприйнята термінологія, основні положення й терміни якої, як правило, визначені у міжнародних стандартах з аудиту на основі глосарію термінів INTOSAI. В українському законодавстві прослідковується термінологічна плутанина основних категорій і понять аудиторського контролю, що негативно впливає на практику застосування.

На XX Конгресі INTOSAI у листопаді 2010 року затверджені Міжнародні стандарти INTOSAI з фінансового аудиту. Вони стосуються державного сектору, проте в них імплементовані основні Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів, які створені в основному для приватного сектору. Стандарти INTOSAI щодо внутрішнього контролю використовують положення стандартів Інституту внутрішніх аудиторів (ІІА) та Комітету COSO для приватного сектору. При цьому в Стандартах INTOSAI подано відповідні

пояснення для використання положень інших стандартів, зокрема практичні коментарі (practice notes), які роз'яснюють особливості застосування стандартів для приватного сектору в державному секторі.

Такий раціональний підхід до розробки власних стандартів через коректне використання інших стандартів та світового досвіду є належною практикою, яку варто було б наслідувати в національній практиці розробки не тільки стандартів, а й законодавства, методології та в цілому вдосконалення національних підходів до діяльності з контролю та аудиту.

Наступним видом фінансового контролю є *інвентаризація* як спосіб виявлення та обліку тих засобів і джерел (або їх відсутності), які не задокументовані у поточному обліку.

Як правило, інвентаризації підлягають товарно-матеріальні цінності, грошові кошти, незавершене виробництво та інші засоби. Мета проведення інвентаризації - порівняння достовірності даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю майна.

Відповідно п. 1 ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV [171] підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Інвентаризація проводиться на підставі «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [218], під час якої перевіряються і документально підтверджуються наявність, стан і оцінка активів і зобов'язань.

Згідно із зазначеним Положенням інвентаризація є обов'язковою у разі складання річного фінансового звіту, коли державне підприємство або бюджетна установа передають в оренду своє майно, коли змінюються матеріально відповідальні особи, з підстав виявлення фактів розкрадань чи зловживань, за судовим рішенням тощо. Річна фінансова звітність, яка не підтверджена інвентаризацією, може бути кваліфікована як недостовірна, що призвела до негативних наслідків. Непроведення або неналежне проведення

річної інвентаризації, внесення неправдивих даних до фінансової звітності та ін., підпадають під дію норм ст. 164² КУпАП про порушення законодавства з фінансових питань. Вказаною статтею передбачено відповідальність у вигляді накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [104].

Такі справи розглядає і накладає адмінсанкції орган державного фінконтролю відповідно до наказу Держаудитслужби від 01.12.2016 № 168 «Про затвердження Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення» [219] за [статтями 164²](#), [164¹²](#), [164¹⁴](#) та [частинами третьою-сьомою](#) статті 166⁶ КУпАП [104], розгляду справ про адміністративні правопорушення, ведення діловодства у справах про адміністративні правопорушення, а також забезпечення належного розгляду скарг на постанови у справах про адміністративні правопорушення (*Додаток Д*).

Водночас, підставою виявлення адмінпорушень є складений адмінпротокол, право на складання якого мають також уповноважені особи органів внутрішніх справ, а саме Національна поліція (ст. 255 КУпАП, лист МВС від 25.09.09 № 18401/ВР), яка не займається такими справами. Згідно ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ [63] та «Положення про Державну аудиторську службу України», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.16 № 43 [81], Держаудитслужба може перевіряти лише державні органи і підприємства або підприємства, що використовують бюджетні кошти та майно. Тож керівники підприємств приватної форми власності, які не фінансуються державою, не можуть бути покарані на підставі норм ст. 164² КУпАП [104], хоча вони зобов'язані проводити річну інвентаризацію згідно з вимогами законодавства.

Видом фінансового контролю є фінансовий моніторинг, правовою основою здійснення якого є Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню

тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 14.10.2014 № 1702-VII [220]. Основне завдання фінансового моніторингу визначається зазначеним Законом як сукупність заходів, які спрямовані, щоб запобігти та протидіяти легалізації (відмиванню) доходів, які одержані злочинним шляхом або фінансують тероризм, що здійснюють суб'єкти фінансового моніторингу

Реалізацію державної політики у сфері здійснення фінансового моніторингу виконує Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг України), яка є спеціально уповноваженим органом виконавчої влади з питань фінансового моніторингу, діяльність якої, відповідно до п. 4.64 «Положення про Міністерство фінансів України», затвердженого Постановою КМУ від 20.08.2014 № 375 [101], спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. Це обумовлено його основним завданням - реалізацією відповідно до статей 18, 20 Закону №1702-VII [220] та п. 1 «Положення про Державну службу фінансового моніторингу», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 29.07.2015 № 537-2015-п [221]. Основними завданнями і функціями Держфінмоніторингу є обробка та операційний і стратегічний аналіз зібраної інформації про фінансові операції, які підлягають фінансовому моніторингу, фінансові операції або інформація про фінансові операції, щодо яких є підозра в легалізації (відмиванні) доходів, які одержані злочинним шляхом, або підозра щодо фінансування тероризму чи фінансування розповсюдження зброї масового знищення. До повноважень Держфінмоніторингу відповідно до законодавства України, спільно із правоохоронними органами також належить здійснення заходів, направлених на попередження та протидію фінансуванню терористичної діяльності, а також сепаратизму. Згідно ст. 255 КУпАП суб'єкти державного фінансового моніторингу мають право накладати санкції за порушення фінансового законодавства (ст. 166⁹, ч. 6 ст. 166¹¹, ст. 188³⁴) [104].

Е. С. Дмитренко наголошує, що досконалий та ефективний механізм фінансового моніторингу є одним із важелів мінімізації латентності злочинів, передбачених ст.ст. 209 та 209¹ КК України [222].

Так, Держфінмоніторингом у 2017 році за результатами фінансових розслідувань до правоохоронних органів направлено 712 узагальнених матеріалів з підозрілими фінансовими операціями на суму 59,4 млрд. гривень, в дохід держави конфісковано виявлені та заблоковані, за результатами багатоступеневого фінансового розслідування, злочинні кошти у розмірі близько 1,5 млрд. дол. США, надано 3 248 консультацій з питань протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму. У 2017 році Держфінмоніторингом направлено до правоохоронних органів 69 матеріалів (з них 41 узагальнений матеріал та 28 додаткових узагальнених матеріалів) щодо осіб, фінансові операції яких під підозрою фінансування тероризму, або осіб, які публічно закликають до сепаратизму, насильницької зміни чи повалення конституційного ладу, зміни територіальних меж країни, або зміни державного кордону України. У 31 випадку опрацьованих матеріалів, для запобігання злочинам щодо фінансування тероризму або сепаратизму, за інформацією правоохоронних органів, заблоковано кошти на загальну суму 51,6 млн. грн. [223].

На підставі викладеного, пропонуємо власну класифікацію видів фінансового контролю за різними критеріями, а саме:

- за суб'єктами ініціювання: державний, муніципальний, господарський, громадський (підрозділ 1.1 роботи);
- за часом здійснення: попередній, поточний, наступний;
- за способом здійснення: перевірка, ревізія, аудит, інвентаризація, моніторинг.

Отже, існують правові і неправові форми здійснення фінансового контролю, розмежування між якими проводиться залежно від характеру юридичних наслідків. Водночас, існуючі форми і види фінансового контролю потребують системного удосконалення, розроблення відповідних методик

проведення, які відповідали б сучасним вимогам розвитку фінансової системи та сприяли ефективності їх використання під час здійснення фінансового контролю.

Висновки до розділу 2

1. Встановлено, що фінансовий контроль є необхідною умовою і основним фактором забезпечення ефективності управління державними фінансовими ресурсами, існує на всіх стадіях управління і виступає як загальна функція державного управління. У широкому розумінні інструментом державного управління є зовнішній державний фінансовий контроль як організуюча діяльність держави, спрямована на виконання її завдань і функцій. У вузькому розумінні державне управління характеризується як виконавчо-розпорядча діяльність органів виконавчої влади, інших органів, у частині реалізації ними виконавчо-розпорядчих функцій. Вузьке розуміння державного управління є основним в адміністративному праві.

На сучасному етапі відбувається поступовий перехід від адміністративно-бюрократичної до демократичної моделі державного управління, що простежується в таких поняттях як «децентралізація», «оцінювання ризиками», «системно-цільовий» метод управління.

2. Сьогодні фінансовий контроль на практиці існує у формі відокремлених ланок. Система органів фінансового контролю є розгалуженою, багато органів в автономному режимі виконують властиві їм завдання та функції, які визначені правовим статусом. Простежується класифікація органів на рівні державного фінансового контролю, в основі якої лежать основоположні принципи розподілу влади - на органи представницької (законодавчої) і органи виконавчої влади, хоча органи зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю законодавчо чітко не визначені.

Правовий статус органів фінансового контролю визначається функціями і завданнями, покладеними на них, без чіткої взаємодії між цими органами.

Пропонуємо чітко визначити особливості кожного органу фінансового контролю, його місце в системі державних органів влади, мету, завдання, функції, повноваження, компетенцію, відповідальність, реалізація яких забезпечує виконання завдань.

3. Аналіз наукової літератури дає змогу визначити, що під формою управління потрібно розуміти зовнішній прояв управлінської діяльності органів виконавчої влади у межах наданих їм повноважень, які здійснюються з метою реалізації їх функцій. Традиційно їх поділяють на правові (юридичні) та неправові (організаційні) згідно з настанням юридичних наслідків. Така диференціація повністю може бути застосована для форм управління фінансовим контролем. Правовими формами управлінської діяльності є видання нормативно-правових актів та застосування норм права (запровадження санкцій), а здійснення організаційних дій, виконання матеріально-технічних операцій належить до неправових.

У науковій літературі і в законодавстві неоднозначно трактуються види фінансового контролю, спостерігається ототожнення форм з видами, що призводить до їх змішування. Поняття виду розглядають як складову цілого, що виражає частково його зміст і водночас відрізняється конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами) та об'єктами контролю. Вважаємо, що видами фінансового контролю є перевірка, ревізія, аудит, інвентаризація, моніторинг. Зазначені види фінансового контролю сьогодні потребують системного удосконалення, розроблення відповідних методик проведення, які відповідали б сучасним вимогам розвитку фінансової системи та сприяли ефективності їх використання під час здійснення фінансового контролю.

Пропонуємо на законодавчому рівні чітко визначити форми і види фінансового контролю, закріпити функцію здійснення попереднього контролю для профілактики фінансових (у тому числі бюджетних) правопорушень.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

3.1 Досвід зарубіжних країн в організації системи фінансового контролю та його використання в Україні

Сьогодні модель фінансового контролю в Україні має свої особливості, які не дають змоги державі, органами державної влади, місцевого самоврядування підтримувати високу ефективність національної фінансової системи.

Більшість демократичних країн, у яких розвинута ринкова економіка, мають діючі ефективні державно-контрольні органи. Організація і здійснення фінансового контролю у цих країнах є складовою частиною загальнодержавної системи, яка регулює суспільні відносини, тобто не розглядається як самоціль.

Чинником підвищення якості фінансового контролю у цих країнах є міжнародний обмін досвідом. Для узагальнення цього досвіду створено спеціальні міжнародні організації, які вивчають та узагальнюють міжнародний досвід організації державного фінансового контролю, а також поширюють його. Серед них провідна роль належить Міжнародній організації вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI), яка діє з 1953 року і об'єднує понад 180 країн – членів ООН і має право видавати міжнародні директиви в галузі фінансового управління, узагальнювати наявні або розробляти нові методологічні підходи для застосування технологій і процедур державного фінансового контролю, здійснює навчальні заходи (підвищення кваліфікації службовців), сприяє обміну інформацією між окремими органами [224].

Наприклад, структура ІНТОСАІ об'єднує такі регіональні організації як: ЄВРОСАІ у Європі (47 організацій), АФРОСАІ в Африці (45 організацій), АЗОСАІ в Азії (36 організацій), АРАБОСАІ в Арабському регіоні (19

організацій), ІЛАСІФ у Латинській Америці (25 організацій), КАРОСАІ у Карибському регіоні (16 організацій) [225, с. 58].

Стратегічними цілями діяльності INTOSAI визначено сприяння існуванню сильних і незалежних вищих органів фінансового контролю, заохочення їх роботи і впровадження сучасних, ефективних професійних стандартів, розвиток інституційного та кадрового потенціалу вищих органів фінансового контролю, заохочення співробітництва між вищими органами фінансового контролю та його постійне вдосконалення шляхом обміну досвідом, здійснення навчання, організації досліджень, перетворення INTOSAI на зразкову міжнародну організацію [6, с. 481]. Нашу державу в INTOSAI репрезентує Рахункова палата України [226].

Для більш тісного співробітництва та обміну досвідом у 1989 році європейськими регіональними органами зовнішнього контролю ухвалено рішення про створення EUROSАІ (Європейської організації регіональних органів зовнішнього контролю державних фінансів), яка поширює свою діяльність на європейській континент і до складу котрої сьогодні входить 49 європейських країн. У 1990 році проведено її установчу конференцію.

На сьогодні EUROSАІ – наймолодша регіональна організація INTOSAI, яка має повноваження, аналогічні до повноважень «материнської організації», але в межах регіону [227].

Законодавчу базу INTOSAI та країн її членів при проведенні фінансового контролю складають наступні міжнародно-правові акти:

– Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнята ІХ конгресом INTOSAI у 1977 році, яка містить основні концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності вищих органів фінансового контролю [30];

– Мексиканська декларація незалежності вищих органів фінансового контролю, підписана на ХІХ конгресі INTOSAI у 2007 році (Мехіко), якою встановлено вісім базових принципів побудови системи державного фінансового контролю країн-учасниць INTOSAI [228];

– Керівні принципи стандартів внутрішнього контролю, розроблені у 1974 році, які складаються з двох категорій - загальні та деталізовані стандарти і повинні слугувати критеріями як для розробки, так і для оцінювання системи внутрішнього контролю [225];

– Стандарти аудиту державних фінансів, перезатверджені на XIII Конгресі INTOSAI (Берлін), які містять концепції та принципи, що застосовуються під час роботи органів державного фінансового контролю та структурно складаються з базових принципів, загальних стандартів, стандартів проведення аудиту та правил складання звітів;

– Кодекс етики, затверджений на XVI Конгресі INTOSAI у 1998 році (Монтевідео), який містить цінності та принципи повсякденної роботи фінансових контролерів, а саме: сумлінності, незалежності, об'єктивності, конфіденційності та компетентності.

Необхідно зазначити, що у Декларації XX Конгресу INTOSAI та Стратегічному плані INTOSAI на 2011-2016 рр. - «Спільний досвід на користь всім» [158] наголошується на тому, що необхідно під час розробки власних стандартів усіма членами Міжнародної організації вищих фінансових органів контролю використовувати стандарти цієї організації.

Отже, з деякими застереженнями INTOSAI можна також вважати організацією, що здійснює міжнародний фінансовий контроль, оскільки за допомогою процедур і технологій INTOSAI (обмін інформацією, координація заходів тощо) уможлиблюється проведення окремих контрольно-перевірних процедур.

Крім зазначених базових міжнародно-правових актів, кожна країна має низку законодавчих актів, які регулюють контрольну діяльність в органах виконавчої влади. Зокрема, у Словацькій Республіці - закон «Про державний контроль у Словацькій Республіці»; у Чеській республіці – закон «Про фінансовий контроль у державному управлінні»; у Литовській Республіці – закон «Про державний контроль».

Особливий суб'єкт міжнародного фінансового контролю – Європейська рахункова палата, яка створена у 1977 році, є установою ЄС зі штаб-квартирою у Люксембурзі. Статус, функції та повноваження Європейської рахункової палати закріплено в Договорі про Європейський Союз. Склад органу сформовано з аудиторів, яких делегує кожна держава – учасник ЄС. Європейська рахункова палата, на відміну від інших міжнародних організацій, має певні владні повноваження, а саме: перевіряти рахунки ЄС, вивчати доцільність, економічність, раціональність витрат ЄС та його органів і структур, формувати документи реагування в разі виявлення порушень, надавати консультативну допомогу національним органам фінансового контролю, готувати експертизу законопроектів ЄС, які передбачають зміни у сфері фінансів [6, с. 486].

Крім того, існує низка міжнародних економічних організацій (Світовий банк, Міжнародний валютний фонд (далі – МВФ), Міжнародний банк реконструкції та розвитку тощо), які управляють міжнародними фінансами. Реалізація цього управління передбачає і здійснення окремих елементів контролю у сфері міжнародних фінансів [200, с. 367].

Україна є членом МВФ після підписання 03.09.1992 Статуту МВФ. Співпрацею з МВФ за програмою розширеного фінансування (EFF) передбачено близько \$17,5 млрд., що відповідає 90% квоти України. Перший транш країна отримала обсягом \$5 млрд., другий – \$1,7 млрд., третій – \$1 млрд., і четвертий – \$1 млрд., що повинен бути зарахований до міжнародних резервів НБУ [229]. Проте, основної мети співробітництва, яка полягає у стабілізації української фінансової системи, проведення структурних реформ та створення фінансового підґрунтя для сталого економічного розвитку так і не досягнуто, а сформовано фінансову залежність країни від зовнішніх ресурсів, нарощення зовнішнього боргу держави, «споживацький» тип економіки, перетворення проблеми обслуговування боргу в проблему запозичення, зубожіння населення через підвищення тарифів на газ та опалення, замороження соціальних виплат

та ін. Основною причиною такого стану економіки, на наш погляд, є нецільове використання наданих коштів і тотальна корупція.

Важливим міжнародним органом у сфері міжнародного фінансового контролю є FATF, який контролює та наглядає за операціями, що можна ідентифікувати як «відмивання брудних грошей», тобто намагається проводити легальні операції з фінансовими ресурсами, що отримані злочинним шляхом.

Про міжнародний фінансовий контроль у наукових працях з питань міжнародного фінансового контролю висловлюються різні думки. Його вважають засобом уможливлення виконання міжнародних фінансових зобов'язань [230, с. 155-156], засобом забезпечення виконання міжнародних правових норм [231, с. 99] або особливою формою діяльності суб'єктів міжнародного права під час перевірок [232, с. 49].

З цього приводу слушною є думка Л. А. Савченко, що роль міжнародного фінансового контролю як нового інституту почала зростати у зв'язку з розвитком міжнародного співробітництва держав, наданням фінансової допомоги та необхідністю забезпечення законності й ефективності використання фінансових ресурсів як самих держав, так і міжнародних фінансів [6, с. 477].

У світовій практиці існують різні підходи до організації та функціонування фінансового контролю в державному управлінні економікою. Та чи інша модель, яка обрана країною, базується на наступних чинниках: історично прийнятій у країні формі правління, унормованій формі державного устрою, особливостях розподілу функціональних повноважень між гілками влади, а також ступеню демократичного розвитку суспільства [233].

Наприклад, баланс повноважень виконавчої та законодавчої влади у фінансовому контролі, а саме Президента та Конгресу США, здійснюється незалежними контрольними органами, які діють у межах контрольно-ревізійної системи США. Міжвідомчий фінансовий контроль здійснює Міністерство фінансів США за допомогою спеціальних служб, у структурі яких, зокрема, є Податкова служба США (Internal Revenue Service).

У країнах з розвинутим громадянським суспільством, зазначають науковці, застосовують систему органів державного управління фінансами, яка уже склалася давно. Ця система складається з загальнодержавного фінансового контролю, відомчого фінансового контролю та аудиту та доповнюється окремими специфічними елементами [10, с. 90]. Саме тому, система фінансового контролю в таких країнах однотипна, оскільки у них майже ідентичні принципи здійснення контролю та завдання, що стоять перед органами, які здійснюють фінансовий контроль. Це пояснюється тим, що вона опирається і на міжнародно-правові акти. Спільними рисами такого контролю є принципи Лімської декларації, якими є:

- функціональна незалежність фінансового контролю в управлінні фінансовими ресурсами;
- закріплення на законодавчому рівні незалежності органів фінансового контролю;
- необхідність здійснення попереднього і наступного фінансового контролю, тобто контролю за фактичними результатами;
- чітке розмежування внутрішнього і зовнішнього контролю, як обов'язкова умова існування фінансового контролю;
- гласність і відкритість діяльності контрольних органів з обов'язковим додержанням комерційної таємниці, що захищається законом [30].

Спільними завданнями є:

- цільове та ефективне використання державних фінансових ресурсів,
- виявлення порушень фінансової дисципліни,
- притягнення винних до відповідальності:
- попередження правопорушень у фінансовій сфері.

Вважаємо, що фінансовий контроль в Україні повинен базуватися на принципах Лімської декларації, які необхідно впровадити в законодавство.

Потрібно зазначити, що основна частина фінансових ресурсів в країнах з розвинутою ринковою економікою формується і використовується власниками на їх розсуд. Проте у державному регулюванні функції фінансового контролю

все-таки залишаються незмінними. Виявлення відхилень і порушень принципів законності, неефективного та неекономного використання фінансових ресурсів, здійснюється у формі попереднього контролю для того, щоб вжити коригуючих заходів, недопустити такі порушення у майбутньому та отримати компенсації за заподіяні збитки, що є також позитивним прикладом для організації фінансового контролю в Україні.

Структурна організація органів фінансового контролю таких країн, як Німеччина, Австрія, Франція, США, Великобританія, Японія, у яких склалися давні традиції державного фінансового контролю, характеризується, перш за все, чітким розмежуванням контрольних повноважень на основі горизонтальних та вертикальних владних відносин та розмежуванням об'єктів контролю.

Загально визнаними функціями органів державного фінансового контролю у зарубіжних країнах є: контроль дохідної частини бюджету; контроль видатків з бюджету; контроль за ефективністю і законністю використання податкових пільг; аналіз нормативно-правових актів щодо їх відповідності бюджетному законодавству [234, с. 376].

Як правило, управління фінансами в розвинених країнах здійснюється декількома державними органами, до яких можна віднести парламент, Міністерство фінансів та його відділи, спеціальні органи державного фінансового контролю та галузеві відомства [3, с. 25].

Бачення науковців щодо організаційної структури фінансового контролю в зарубіжних країнах не однозначні.

Заслуговує на увагу поділ Г. В. Даценко, яка вважає, що у світі діють дві провідні моделі організації спеціалізованого державного фінансового контролю, зумовлені особливостями побудови правових систем зарубіжних країн, а саме:

– країни у яких англосаксонська система права та правові системи, що подібні до неї (США, Велика Британія, Канада, Австралія, Ізраїль, Малайзія, Таїланд та інші), де домінує монократична структура. У них для здійснення

спеціалізованого державного контролю, в тому числі у сфері підприємництва, створено ієрархічно організовані структури під керівництвом президента чи генерального аудитора, які обираються шляхом прямих виборів або призначаються законодавчим органом та вищою посадовою особою виконавчої влади;

– країни з континентальною системою права (Німеччина, Франція, Італія), де контрольні функції покладено на утворені вищими органами влади рахункові палати, які водночас є незалежними у внутрішніх та зовнішніх питаннях їхньої діяльності [235].

Існує й інший поділ.

Наприклад, Я. Мазур вважає, що є дві групи вищих контрольних органів: рахункові трибунали й контрольні установи. Рахунковими трибуналами науковець вважає суди (або органи, які діють як суди), які є незалежними від уряду, колегіальними органами контролю, з повноваженнями здійснювати контроль за розрахунками та прийняття рішень для притягнення винних посадових осіб до відповідальності. До таких органів можна віднести рахункові трибунали Бельгії, Франції, Іспанії, рахункова палата Італії та інші органи, наділені подібними судовими повноваженнями, такі як Федеральна рахункова палата Німеччини. Контрольні установи, на думку науковця, - це відомства, у яких безпосередньо керівник приймає рішення щодо проведення перевірок, наприклад, Національне управління аудиту Великобританії або рішення приймається колегіально, яке очолює керівник контрольного органу, наприклад Верховне контрольне бюро Чеської Республіки [236, с. 110].

В. Г. Мельничук вказує на чотири основних типи державних органів фінансового контролю у країнах Євросоюзу: аудиторські суди (Італія, Бельгія, Португалія, Люксембург, Франція, Іспанія,) або судові органи, що входять в судову систему країни (Португалія, Греція,); колегіальні органи, які не наділені судовими функціями (Німеччина, Нідерланди); контрольні управління, які очолює Генеральний контролер (Ірландія, Великобританія, Данія); контрольні управління, які входять у структуру уряду (Фінляндія, Швеція) [237, с. 36].

Окрім зазначених, верховні інституції фінансового контролю зарубіжних країн поділяються за місцем у системі суб'єктів державного управління, а саме:

- рахункові трибунали (суди), які є колегіальними органами з повноваженнями проводити експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Нідерланди, Франція, Бельгія, Німеччина, Португалія, Румунія, Італія, Бразилія, Іспанія);

- рахункові (контрольні) палати, які від імені парламенту уповноважені контролювати виконання бюджету і дотримання дисципліни у фінансово-бюджетній сфері (Польща, Австрія, Болгарія, Японія, Угорщина);

3) національні управління аудиту, так звані управління Генерального аудитора, які є колегіальними (Чехія) та монократичними (Данія, Великобританія, Канада, Ізраїль, Ісландія, Австралія,), і наділені повноваженнями здійснювати від імені парламенту фінансовий та адміністративний аудит державного сектору.

Отже, зарубіжні країни сформували досить ефективну систему фінансового контролю, повноваження і функції якої залежать від форми правління даної держави. У парламентських формах правління функціонує контроль, який закріплений за парламентом, у президентських – за органами президентської виконавчої влади.

Як правило, в європейських країнах у сфері державних фінансів здійснюється парламентський контроль (під час розгляду проектів бюджетів і звітування про їхнє виконання). Парламент здійснює свої повноваження постійно через парламентські комітети (провідна роль належить комітету з питань бюджету) або інші органи (в тому числі слідчі комісії). Крім того, парламент отримує узагальнену та оперативну інформацію від інших органів.

Наприклад, у Великобританії парламентський контроль здійснюється на етапі підготовки проекту Державного бюджету. Щорічну збірку документів про державні видатки (так звану Білу книгу) та бюджет вивчає спеціальний постійний комітет Палати громад у справах державної скарбниці та державної

цивільної служби за результатами якого складається доповідь, яка є основою для подальших дебатів [238, с. 151].

У британському парламенті функціонує Комітет публічної звітності, що розглядає доповіді контрольних органів, зокрема доповідь Генерального контролера-аудитора, який перевіряє фінансову звітність державних органів. Вищим органом державного фінансового контролю є Національна рахункова палата (її очолює Генеральний контролер-аудитор), яка відповідає за проведення ревізій та ефективність фінансування бюджетних видатків [239, с. 24-25]. Крім того, цей орган має повноваження давати дозвіл на виділення державних коштів міністерствам та іншим органам урядового управління (навіть якщо вони передбачені у бюджеті) з урахуванням результатів проведених раніше ревізій. Законодавство Великобританії (Закон «Про державний контроль») спрямовано на стимулювання ощадливості, економічної ефективності та раціональної діяльності бюджетних установ у використанні державних фінансових ресурсів, а також посилення ролі та значення органу вищого фінансового контролю в системі урядового управління [240, с. 105].

Класичним прикладом організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. Окрім казначейства, державний контроль у галузі фінансів, а саме у бюджетній сфері, здійснює Головне контрольно-фінансове управління Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління при президентові США, управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада з питань боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах, інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та інші. До функцій Головного фінансово-контрольного управління Конгресу, зокрема, входить проведення перевірок дотримання процедури укладання і виконання державних контрактів, встановлення оцінки і складання оглядів виконання федеральних програм тощо.

Особливістю фінансової системи кожної розвинутої держави є наявність у ній вищого органу контролю державних фінансів ВОФК, що є свідченням правової, демократичної держави з ефективною системою управлінських функцій. Цей орган наділений статусною незалежністю, найширшими повноваженнями щодо підконтрольних об'єктів, застосуванням особливих методів перевірки та формами звітності.

Зазначимо, що в Україні Рахункова палата на законодавчому рівні не визнана як ВОФК, що применшує її правовий статус.

У зарубіжних країнах загальноприйнятою практикою є проведення рахунковими органами аудиту дохідної і витратної частини державного бюджету [22]. При цьому контрольні відомства не здійснюють фіскальний контроль дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства і не підміняють податкових служб. Наприклад, у таких країнах як Німеччина, Швейцарія, Нідерланди, Великобританія, Корея, Туреччина аудит доходів проводиться на основі фінансово-економічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів під час формування державних і федеральних фондів та прибутків державних підприємств тощо [241]. Такий досвід може бути прикладом для запровадження в Україні.

У більшості країн здійснення фінансового контролю рахунковими відомствами регламентується конституцією цієї країни та законами, які прийняті на її основі, у яких зазначені повноваження та функції контролюючих органів [22]. Загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю визначає Лімська декларація [30], до яких належать інституційна, фінансова та персональна незалежність аудиторів-контролерів, їх власна відповідальність за програму перевірок; достатні повноваження на отримання необхідної інформації та право вживати заходи.

Зазначені загальні принципи можуть бути прийнятними в будь-якій демократичній, правовій державі, оскільки визначають гарантії забезпечення ефективності фінансового контролю всіх державних органів та установ, що здійснюють функції державної влади. Проте переважно основні принципи і

способи формування та організації ВОФК регулюються національними конституціями (Франція, Австрія, Чеська Республіка, Корея) і конкретизуються нормативно-правовими актами конкретної країни (Німеччина).

У демократичних правових державах вищі органи фінансового контролю функціонують на основі загальних чинників їх правового статусу, якими є: підзвітність парламенту, яка закріплена конституціями держав, інституціональна незалежність від органів виконавчої влади та самостійність у питаннях планування й виконання аудиту. Поняття незалежності характеризується тим, що вищі органи фінансового контролю самостійні у прийнятті рішень на оприлюднення результатів досліджень, у питаннях стосовно відкритості й доступності результатів аудиту.

Позитивним прикладом є Федеральна рахункова палата Німеччини, яка є незалежною від трьох гілок влади, правовий статус якої закріплено законодавчо і яка підпорядковується лише закону. Ця вища незалежна федеральна установа є нейтральним органом між законодавчою і виконавчою гілками влади. На членів палати діє професійна та особова суддівська недоторканність, що унеможливує надання їм настанов та примусового звільнення з посади.

Незалежними від уряду й парламенту вищими органами фінансового контролю є Рахункова палата Франції, Суд аудиту Бельгії, Суд аудиту Нідерландів. Зазначені інституції самостійно планують та провадять діяльність. У зв'язку з цим, у багатьох країнах верховні органи контролю мають право доступу до інформації і документів, що стосуються виконання обов'язків, а об'єкти контролю зобов'язані надавати всю необхідну інформацію на вимогу органів аудиту.

Проте не всі рахункові відомства мають прямий вплив на порушників, а тому повинні передавати матеріали про виявлені зловживання до прокуратури та інших компетентних органів [22]. Маємо змогу констатувати, що численні ВОФК інших країн, як і Рахункова палата України, не виконують попереджувально-профілактичних функцій, а виступають «реєстратором» порушень бюджетного законодавства.

Відсутність судових функцій у правовому статусі вищих органів зовнішнього контролю (Швеція, США, Італія, Чехія, Болгарія та ін.) суттєво знижує ефективність самого контролю. Квazi контрольними судовими функціями наділені контрольні-ревiзійні органи таких країн як Словенія Франція, Албанія, Румунія, Угорщина. Відсутність прямого звернення до суду вищих органів фiнансового контролю, про що свiдчить практика, завдає великої шкоди. У відсотковому співвідношенні відшкодовується лише 10-20% збитків від загальної суми розкритих порушень, тобто зовсім незначна частина.

У зв'язку із зазначеним вважаємо, що на часі вирішення питання про наділення Рахункової палати України правом представляти інтереси держави у судах.

Порівняльний аналіз вищих органів фiнансового контролю показує, що близько 47% мають одноосiбну форму управління, 41% – колегiальну і приблизно 12% – мають додатково функції судових органів.

Крім того, рахункові структури деяких країн, таких як Австрія перевіряють благодійні фонди, Франція - приватний сектор соціального страхування, Швейцарія - фiнансову діяльність монополій, Угорщини - політичні партії [22].

Висока ефективність бюджетно-фiнансового контролю в зарубіжних країнах забезпечується ще й тривалішими строками перебування на посадах керівників ВОФК, ніж терміни повноважень парламентів, оскільки керівники призначаються і звільняються з посад за рішенням парламентів. Як приклад, у США такий термін становить – 15 років; у Німеччині, Австралії та Угорщині – 12; у Канаді – 10 років [242]. В Україні, відповідно до п. 5 ст. 20 Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII, такий строк становить 6 років, з неможливістю обіймати таку посаду понад два строки [61].

Особливістю діяльності ВОФК є наявні у його структурі територіальні підрозділи, які можуть бути повністю або частково підпорядкованими центральному органу. Такі підрозділи зберігають самостійність щодо своїх функцій та уповноважені перевіряти кошти витратної частини місцевих бюджетів, хоча у разі потреби виконують завдання центрального органу. Такі

регіональні представництва діють у Німеччині, Монголії, Франції, Канаді, Болгарії, Бразилії, Польщі, Китаї, Чехії тощо [241].

Також для структури ВОФК характерним є поділ на департаменти: у Німеччині - за галузевим принципом, у Данії - за згрупованими напрямками. Важливим є поступова автономізація департаментів.

Вивчення досвіду країн ЄС є корисним для України ще з прийняттям Порядку денного асоціації Україна - ЄС, який набрав чинності 23 листопада 2009 року. Зокрема, щодо державного фінансового контролю визначено наступні пріоритети: гармонізація контролю з практикою ЄС; покращення системи внутрішнього контролю в органах державної влади; використання загальновизнаних міжнародних стандартів і методологій [243, с. 420]. Для усунення торговельних бар'єрів між Сторонами необхідно удосконалити законодавство України щодо стандартизації, ринкового нагляду, технічного регулювання, оцінки відповідності, метрології та акредитації стосовно положень, які регулюють обіг промислових товарів відповідно до *acquis* ЄС(1) [244]. Тому питання удосконалення державного внутрішнього контролю в Україні сьогодні набирає актуальності.

Аналіз системи внутрішнього фінансового контролю країн ЄС дає підстави стверджувати, що ця система має свою специфіку. Здійснення внутрішнього фінансового контролю у таких країнах як Франція, Португалія та Іспанія можна назвати «відповідальністю третьої сторони». У цих країнах Міністерство фінансів бере участь у розробці проекту бюджету, а також розподіляє кошти серед галузевих міністерств. При кожному галузевому міністерстві є свої службовці, через яких Міністерство фінансів безпосередньо втручається у контроль на стадії попереднього контролю. Так, централізована Генеральна фінансова інспекція Португалії здійснює контроль за фактом виконання усіх бюджетних витрат урядових установ. Зазначена структура підпорядковується міністру фінансів і безпосередньо відповідає за фінансовий контроль. Потрібно зазначити, що крім Генеральної фінансової інспекції, свої власні контрольні підрозділи мають також галузеві міністерства [200].

У країнах ЄС керівники органів державного сектору внутрішнього фінансового контролю несуть загальну відповідальність за стан системи перед парламентом та громадськістю. У деяких країнах створено спеціальні органи, до повноважень яких належить контроль бюджетно-фінансових питань і контроль всієї роботи державного апарату. Наприклад, таку функцію в Японії при канцелярії прем'єр-міністра, виконує управління адміністративного контролю. Завданням цієї структури є вдосконалення структури державного управління та її системи, боротьба з бюрократизмом та корупцією, зміцнення службової дисципліни державних чиновників, тощо [234].

Системи внутрішнього контролю зарубіжних країн представлені розгалуженими структурами, до складу яких входять різні органи міжвідомчого та відомчого підпорядкування [245, с. 4].

До організаційної структури галузевих міністерств входять власні ревізійні органи, які здійснюють внутрішній контроль у системі певного відомства. Так, у Німеччині ревізійні підрозділи федеральних структур проводять внутрішні ревізії за погодженням із федеральною рахунковою палатою. З метою виконання контрольної функції уряду, виконавча влада деяких країн може мати автономні контрольні структури, такі як Національне ревізійне управління Швеції чи Аудиторська комісія Великобританії [246]. В Україні такі функції здійснює Державна аудиторська служба України.

Органом державного управління фінансами Великобританії є Казначейство, яке керує розробкою, складанням та виконанням Державного бюджету, здійснює фінансово-економічне прогнозування, визначає податкову політику, контроль за витрачанням коштів державними органами та підприємствами. Діє Національне контрольно-ревізійне управління (скорочена назва Ревізійне управління), яке здійснює контроль за видатками в органах виконавчої влади та методологічне забезпечення внутрішньовідомчого контролю [240, с. 104]. На відміну від Казначейства Великобританії, Державна казначейська служба України здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів та бухгалтерський облік виконання бюджетів.

Особливістю діяльності уряду Угорщини є те, що до його повноважень входить контроль за використанням бюджетних фондів, за використанням субсидій, позик на розвиток підприємств; фінансування бюджетних організацій, діяльності міністерств, програм міжнародної допомоги; використання коштів Європейського Союзу та іноземних інвестицій тощо. Фінансовий контроль здійснюється під керівництвом міністра фінансів на підставі урядових рішень [247, с. 43].

Особливість урядового контролю Болгарії полягає в тому, що повноваженнями здійснювати державний фінансовий контроль наділене міністерство фінансів. Контрольні функції покладено на Головне управління фінансового контролю, яке здійснює нагляд за відомчим контролем та проводить єдину ревізійну політику. Фінансовому контролю підлягають законність здійснення фінансово-господарських операцій, достовірність бухгалтерської звітності, приватизаційні операції, дотримання бюджетної та валютної дисципліни [248, с. 62].

Варта уваги система здійснення фінансового контролю, яка базується на спільних принципах і стандартах. Така єдина система державного та муніципального контролю вибудована у Великобританії, Австрії, США, Німеччині. Стандартизація у цих країнах забезпечує системність та самоорганізацію, міжнародну взаємодію між органами державного фінансового контролю, спеціалізацію та кооперування, виконує інтегративну функцію професійного спрямування, практика застосування якої відсутня в Україні.

У Франції здійснення внутрішнього контролю покладено на Генеральну інспекцію фінансів (аналог реформованої Держфінінспекції України), на фінансових контролерів підприємств та на державних бухгалтерів. Фінансовий контроль цієї країни спрямований здебільшого на виявлення порушень законності здійснюваних операцій та убезпечення майна держави від розкрадання. Метою перевірок є ведення бухгалтерського обліку відповідно до затверджених правил та виконання операцій, які затверджені бюджетом.

Потрібно зазначити, що перевірки підлягають всі заходи, що здійснюються державні бухгалтери Франції.

Однак, у системі виконавчої влади фінансовий контроль має свої позитивні і негативні сторони. Так, організація державного фінансового контролю у Франції характеризується високим ступенем централізації з жорсткими вертикальними міжвідомчими зв'язками.

На думку автора, найбільш прийнятною для України системою державного фінансового контролю, є саме система, яка існує у Франції, тому, що структура цих органів і виконуваних ними функцій контролю за використанням бюджетних коштів практично ідентична.

Отже, у державному секторі зарубіжних країн фінансовий контроль вибудовується за різними моделями, однак, для розвитку відповідної системи характерна тенденція децентралізації.

Основні особливості здійснення внутрішнього фінансового контролю у зарубіжних країнах наступні:

- існує єдиний міжнародний нормативний документ, вимоги якого є обов'язковими для виконання всіма країнами учасниками;
- відповідальність за дотримання законодавства несе виключно керівник господарюючого суб'єкта;
- контрольні заходи спрямовані на попередження порушень, а не на фіксацію вже скоєних злочинів;
- контрольні заходи носять рекомендаційний характер та не мають фіскального спрямування;
- внутрішній фінансовий контроль виступає об'єктом зовнішнього контролю та несе відповідальність за фінансову дисципліну господарюючого суб'єкта.

Аналізуючи ці особливості, можна побачити, що вони можуть бути адаптовані до українського середовища. Але особливої уваги потребує запровадження перших трьох.

Сьогодні у всіх без винятку країнах поширений незалежний аудит, який в кожній з них має свої особливості.

Контрольним органом у Німеччині є Інститут аудиторів. Структура цього органу містить спеціалізовані комітети, які врегульовують проблеми, що виникають у сфері аудиту. Діяльність аудиторів чітко регламентується та контролюється. При Аудиторській палаті Німеччини діють аудиторські суди, які мають право накладати штрафи за неякісно проведену перевірку, запроваджувати адміністративні покарання, а також позбавляти аудиторів права здійснювати аудиторську діяльність [249].

Діяльність аудиторів у Німеччині контролюється двома видами контролю. Контролюється саме здійснення аудиту та якість аудиторських послуг. Особливістю аудиторської професії є страхування відповідальності аудиторів перед третіми особами. Закон країни «Про аудиторську діяльність» зобов'язує обов'язкове страхування аудиторської діяльності у двох випадках, якщо максимальна професійна відповідальність становить 1 мільйон євро – для аудиту підприємств, що не є учасниками ринку капіталу та 4 мільйони євро – для аудиту підприємств, що є учасниками ринку капіталу [250].

Вважаємо, що такий позитивний досвід страхування відповідальності аудиторів доцільно було б впровадити у практику аудиторської діяльності в Україні, що сприяло б підвищенню якості аудиторських послуг та убезпечило аудиторів від помилок.

Основна мета аудиту у Франції - зовнішній фінансовий контроль достовірності фінансової звітності недержавного сектору економіки. Органами, які регулюють аудиторську діяльність та готують аудиторські кадри, є: Національна палата ревізорів та Орден бухгалтерів-експертів. Питання бухгалтерського обліку та звітності перебувають у віданні Міністерства фінансів, а аудиту - Міністерства юстиції. Аудит проводять бухгалтерські комісари, яких обирають на зборах акціонерів строком на 6 років. Після цього строк повноважень комісарів може бути продовжений, при чому кількість пролонгацій не обмежена [249].

У Китаї органом, який регулює аудиторську діяльність і готує аудиторські кадри, є Державна аудиторська адміністрація. Основна мета аудиту - повний державний контроль за доходами і витратами усіх міністерств, відомств та органів влади [251].

Сьогодні найперспективнішим видом фінансового контролю для будь-якого суб'єкта господарювання - державної, комунальної чи приватної форми власності є аудит ефективності, оскільки цей вид контролю забезпечує власника об'єктивною інформацією для ефективного управління його фінансовими активами.

Як новий вид бюджетного контролю, аудит ефективності зафіксовано у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (ст. 4). Функції контролю ефективності є ширшими, ними охоплена вся сфера управлінської діяльності державного сектору, включаючи і організаційні моменти, а не лише окремі фінансові операції [252].

Запровадження аудиту ефективності в діяльності органів фінансового контролю зарубіжних країн зумовило внесення відповідних змін до їхніх організаційних структур. У більшості з них (У Великобританії, Бельгії, Данії, Нідерландах, Норвегії, Швеції) з цією метою створені спеціальні відділи з аудиту ефективності.

Не менш важливим для розуміння сутності такого аудиту є й те, що в США, Канаді, країнах Західної Європи аудитом ефективності охоплено лише видаткову частину державного бюджету. Доходи державного бюджету сприймаються як аксіома, що не потребує будь-яких доказів. Тому в розвинених країнах аудит ефективності провадиться лише щодо державних видатків і державної власності.

Практика застосування аудиту ефективності показує, що його застосування забезпечує прозорість і керованість у державному управлінні, сприяє підвищенню підзвітності і відповідальності органів виконавчої влади, що є позитивним чинником у сфері здійснення фінансового контролю. Вважаємо, що такий позитивний зарубіжний досвід здійснення фінансового контролю є

корисним для України, зважаючи на те, що аудит ефективності є новим явищем у вітчизняній теорії і практиці державного фінансового контролю.

Отже, система фінансового контролю зарубіжних країн має низку переваг та особливостей, які необхідно враховувати в діяльності державного фінансового контролю в Україні, а саме: фінансовий контроль повинен здійснюватися на принципах Лімської декларації 1977 року, обов'язкове впровадження попереднього контролю для вжиття корегуючих заходів, розмежування об'єктів контролю, розмежування контрольних повноважень на основі горизонтальних та вертикальних владних відносин та впровадження світової практики стандартизації, як фактору забезпечення системності та взаємодії органів державного фінансового контролю.

Адаптація провідного європейського та світового досвіду до національного законодавства у сфері фінансового контролю дозволить впровадити ефективні методи та прийоми під час проведення фінансового контролю. Звичайно, повністю перенести досвід організації й здійснення фінансового контролю зарубіжних держав в національне законодавство неможливо, але вивчення їхніх досягнень і помилок допоможе нам на власному шляху до правопорядку, до створення діючої системи контролюючих суб'єктів.

3.2 Шляхи удосконалення правового регулювання фінансового контролю в Україні з врахуванням зарубіжного досвіду

У попередніх розділах нами наголошувалося на тому, що фінансовий контроль є засобом здійснення фінансово-правової політики держави, найважливішим важелем фінансового механізму, призначення якого полягає у доцільному та ефективному розподілі та використанні фінансових ресурсів. У ринкових умовах він набуває особливого значення, йому відведено регулятивну роль до економічних процесів на всіх рівнях господарювання, бо одним із критеріїв правової держави є високий рівень законності і дисципліни щодо формування, розподілу та використання публічних грошових фондів.

Фінансовий контроль, що створений і функціонує в Україні, є недостатньо дієвим, не забезпечує в країні повноти дотримання належної фінансово-бюджетної дисципліни з урахуванням сучасних законодавчих вимог. Проблеми нормативно-правового, організаційного, методологічного, інформаційного та кадрового характеру призводять до зниження ефективності та об'єктивності проведення фінансового контролю, нераціонального управління державним майном і використання бюджетних ресурсів та здійснення фінансових правопорушень. Зазначене вказує на необхідність пошуку шляхів удосконалення правового регулювання фінансового контролю, враховуючи як особливості національної економіки, так і позитивний зарубіжний досвід у цій сфері фінансових відносин.

Аналіз наукової літератури та практика здійснення фінансового контролю в країні засвідчують, що реформи у сфері фінансового контролю мали стихійний характер, не були взаємоузгодженими і продуманими. Проблема в тому, вважають науковці, що фінансовий контроль не набув *системного характеру* і не забезпечує виконання своїх функцій як на мікро-, так і на макрорівні [233], що, перш за все, є необхідним для попередження нецільового використання бюджетних коштів, шахрайства та корупції.

Вважаємо, що сучасну систему потрібно розглядати як органічну єдність державного (зовнішнього і внутрішнього), муніципального, господарського і громадського фінансового контролю. Таке сприйняття передбачає розробку концепції його системної організації, що реалізує принцип гармонізації економічних інтересів і держави, і підприємств, і суспільства. Саме тому, першим і найважливішим етапом перспективного розвитку правового регулювання фінансового контролю та створення цілісної системи є вироблення і прийняття її Концепції.

Необхідність розроблення Концепції пояснюється тим, що вона повинна стати основою розроблення часткових, концепцій аудиту, внутрішнього фінансового контролю, громадського контролю [253]. Зазначимо, що концепції систем державного фінансового та аудиторського контролю в різних державах

різні і залежать від державного устрою та національної специфіки, проте концепції системи внутрішнього фінансового контролю, що розробляються вченими різних країн, сьогодні зближуються через посилення транснаціоналізації бізнесу і наявності загальних законів ефективності функціонування організацій.

Водночас необхідно створити Концепцію розвитку *цілісної системи* фінансового контролю, що сформує загальний підхід до модернізації контролю в Україні і буде визначати чітку стратегію організації дієвого фінансового контролю з чітким поділом його на зовнішній і внутрішній.

Результатом впровадження Концепції має стати нова ефективна система фінансового контролю, яка забезпечить поліпшення стану фінансово-бюджетної дисципліни внаслідок створення прозорого й чіткого механізму здійснення контрольних заходів, стандартизацію системи контролю відповідно до міжнародних стандартів та створення ефективної державної політики в цій сфері на середньо-та довгострокову перспективу.

Для перспективи подальшого розвитку системи фінансового контролю позитивним є прийняте Урядом країни рішення про адаптацію вітчизняної системи державного фінансового контролю до правил ЄС та затвердження на цій основі Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [161], що є логічним продовженням «Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» [69].

Сьогодні зміни, запропоновані Концепцією, частково запроваджені у законодавстві країни, а саме: затверджено «Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» [75], яким визначено механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту, їх основні завдання, об'єкт, строки проведення перевірок, кадровий склад та обов'язки працівників підрозділу; прийнято Стандарти внутрішнього аудиту [76], для єдиних підходів

організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів і рекомендацій, які застосовуються структурними підрозділами внутрішнього аудиту, створеними в установах під час проведення ними внутрішнього аудиту; прийнято Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [77], що допомагає у вдосконаленні кадрового забезпечення.

Важливе значення для створення Концепції цілісної системи фінансового контролю має Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року [128], у якій наголошено на необхідності створення ефективної системи фінансового контролю, що зумовлено євроінтеграційними прагненнями країни та обмеженим обсягом необхідних фінансових ресурсів.

Необхідно зазначити, що на цьому шляху важливим є також зарубіжний досвід. Його вивчення і впровадження дасть змогу застосовувати загальноприйнятту міжнародну практику організації фінансового контролю, яка буде адаптована до національних особливостей. Це також дасть можливість забезпечити контроль на всіх стадіях бюджетного процесу, відповідно до стандартів INTOSAI при належній прозорості, спонукає до застосування нових принципів та передової методології у здійсненні внутрішнього фінансового контролю на всіх підконтрольних об'єктах всіма суб'єктами фінансового контролю, дасть можливість визначити зовнішній контроль як контроль спеціальний, що здійснюється органами фінансового контролю, створеними поза системою виконавчої влади.

Розробка Концепції потребує вирішення на загальнодержавному рівні питань, пов'язаних зі створенням відповідної нормативно-правової бази, оскільки однією з причин несформованості цілісної системи фінансового контролю можна вважати недосконале законодавство, яке, поки що недостатньо гармонізовано з міжнародним правом.

В Україні формування та розвиток фінансового контролю відбувається через відсутність комплексної законодавчої бази, яка б врегульовувала основні питання його організації і здійснення. Головним правовим актом, що є

своєрідною системоутворюючою ланкою загальної системи нормативно-правових актів державного фінансового контролю, має стати Закон України «Про фінансовий контроль», на чому наголошувалося у підрозділі 1.3 нашого дослідження. Прийняття цього Закону започаткує формування комплексної системи законодавчих і інших нормативно-правових актів фінансового контролю, а також забезпечить рівноправність норм державного фінансового контролю і норм інших галузей права, підвищить важливість норм фінансового контролю. Ця обставина забезпечить розв'язання правових колізій, усунення протиріч, неузгоджень органів фінансового контролю (наприклад, стосовно прийнятих ними рішень за перевітками).

Окремі дослідники, розглядаючи напрями розвитку цілісної системи державного фінансового контролю, пропонують прийняти Кодекс державного фінансового контролю України, який, на їхній погляд, стане системоутворюючим нормативним актом щодо визначення суб'єктів державного фінансового контролю, їх класифікації залежно від компетенції стосовно об'єкта контролю [254, с. 88-96]. Ми підтримуємо таку думку і вважаємо, що до Кодексу варто було б внести не тільки державний фінансовий контроль, а і муніципальний, господарський та громадський фінансовий контроль.

Позитивним моментом як в удосконаленні фінансового контролю, так і у фінансовому законодавстві, є Закон України «Про Рахункову палату» [61], який започаткував модернізацію законодавства, що визначає основні засади державного зовнішнього (незалежного) контролю (аудиту). Його норми започаткували системну реформу органу, який контролює публічні фінанси і має бути ключовим у подоланні корупції та боротьбі з розкраданням публічних коштів.

Згідно з ч. 2 ст. 4 вказаного Закону, Рахункова палата здійснює державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) шляхом таких контрольних заходів, як фінансовий аудит, аудит ефективності, експертиза, аналіз та ін. [61]. Ми не згодні із текстом зазначеної норми, оскільки у ній законодавець ототожнює

зовнішній фінансовий контроль з аудитом, які є видами фінансового контролю згідно з різними критеріями розмежування. Пропонуємо зазначену норму викласти у наступній редакції: «Державний зовнішній фінансовий контроль забезпечується Рахунковою палатою для здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів».

21 червня 2019 року Президентом України затверджено Указ «Про Комісію з питань правової реформи» № 421/2019 [255] для розвитку правової системи України, враховуючи міжнародні зобов'язання України і конституційні принципи верховенства права та пріоритетність прав і свобод людини і громадянина, зазначених в Основному Законі країни.

Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [256], ухвалена на конгресі Вищих органів фінансового контролю (далі - ВОФК) у 1977 році у м. Ліма міжнародною організацією вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), вже у статті 1 визначає, що «під вищим органом державного контролю розуміють державні органи, головною функцією яких є зовнішній контроль за управлінням фінансовими ресурсами та державною власністю згідно з порядком, установленим національним законодавством». І хоч з точки зору міжнародного права Лімська декларація носить декларативний характер, вона багато в чому визначила провідні напрямки розвитку фінансового контролю в багатьох країнах.

Тому сьогодні в кожній країні існують ВОФК, які мають різні офіційні назви, наприклад Комітет державного контролю в Білорусії, Верховна контрольна палата в Польщі, Державне ревізійне управління у Фінляндії, Національне контрольно-ревізійне управління у Великій Британії тощо. Тобто міжнародне товариство так чи інакше виконує вимоги Лімської декларації з регламентації діяльності ВОФК. При цьому у більшості країн світу ВОФК створюється при національному парламенті. Саме тому у новій редакції Конституції України (у IV розділі «Верховна Рада України») необхідно врахувати рекомендації міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) та конституційно визначити Рахункову палату

Вищим органом фінансового контролю (ВОФК) в Україні, що значно підвищить її конституційно-правовий статус серед інших органів фінансового контролю в умовах реформування міжбюджетних відносин, оскільки він базуватиметься на конституційних нормах [257].

Пропонуємо ст. 98 Конституції України викласти у наступній редакції: «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата як Вищий орган фінансового контролю України».

Актуальним стане вивчення перспектив подальшого розвитку державного зовнішнього фінансового контролю в Україні з урахуванням новітніх законодавчих змін.

Потребує конкретизації повноваження місцевих рад щодо фінансового контролю, тобто можливості безпосередньо впливати на обсяги мобілізації доходів місцевих бюджетів. Статтею 28 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» передбачено норму про делеговані повноваження органів місцевого самоврядування зі здійснення контролю за зобов'язаннями з платежів до місцевих бюджетів у суб'єктів господарювання [49]. На нашу думку, цього недостатньо для здійснення радами ефективного контролю підприємств і організацій, тому вони в цьому покладаються лише на податкові органи. Для вдосконалення правового регулювання контролю у формуванні місцевих бюджетів є доцільним чітко законодавче закріплення бюджетних повноважень і відповідальності місцевої влади для контрольних заходів у суб'єктів господарювання.

Реформування державного фінансового контролю як складової управління фінансовими ресурсами значно відстає від реформи міжбюджетних відносин. Як зазначає В. В. Поліщук, «відбулася передача певної частини повноважень відносно управління бюджетними ресурсами до органів місцевого самоврядування, проте не здійснилося відповідне делегування повноважень відносно відповідальності за неефективне управління» [258, с. 212].

Вважаємо, що проблеми наповнення місцевих бюджетів можуть вирішуватися шляхом суттєвого збільшення власних доходів, тобто впровадження в податкову систему вагомих за величиною, реальних і зручних за мобілізацією місцевих податків і зборів, але передбачені чинним ПКУ, вони не є досконалими.

Наприклад, до основних проблем наявної системи місцевого оподаткування, на думку І. О. Луніної, можна віднести невеликий перелік місцевих податків та зборів порівняно з іншими країнами, де їх кількість сягає 50–100; відсутність права органів місцевого самоврядування на встановлення власних податків і зборів на своїй території, відсутність взаємозв'язку між рівнем суспільних послуг, що надаються на певній території, з податковим навантаженням на населення; неефективність окремих податкових ставок, що не дає змоги забезпечити стабільних надходжень до місцевих бюджетів; незначну фіскальну роль місцевих податків та зборів у зведеному бюджеті України [259, с. 17].

Безсистемність правового законодавства для здійснення фінансового контролю призвела до розбалансованості системи органів, що забезпечують державний фінансовий контроль та державний аудит. Діяльність цих органів регулюється окремими спеціальними законами і підзаконними нормативно-правовими актами, про що йшлося у підрозділі 2.2 нашого дослідження.

Так, невизначеною є на законодавчому рівні діяльність вищого органу внутрішнього аудиту. Сьогодні Держаудитслужба, яка є дієвим інструментом Уряду, здійснює контроль (за діяльністю органів державної влади, місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання) на основі «Положення про Державну аудиторську службу України» від 03.02.2016 № 43 [81] через відсутність Закону України «Про Державну аудиторську службу України». Недосконалість законодавчої бази та відсутність методології проведення ДАСУ контролю спричиняє проблему здійснення таких видів фінансового аудиту, як аудит фінансової звітності, IT-аудит, аудит фондів і грантів ЄС, інвестиційних проектів, державних цільових програм тощо.

Необхідно зазначити, що на законодавчому рівні потребує удосконалення термінологічний апарат та базові питання усіх видів фінансового контролю (державного, муніципального, господарського, громадського). Особливого значення треба надавати трактування понять «зовнішній контроль», «внутрішній контроль», «державний внутрішній контроль», «державний внутрішній фінансовий контроль», що не сприяє формуванню єдиного уніфікованого розуміння фінансового контролю у публічному секторі.

Відповідно до базових документів INTOSAI, зовнішній контроль стосується виключно діяльності вищого органу державного аудиту в системі державних органів. Цей контроль не належить до системи органів виконавчої влади, а тому є зовнішнім щодо неї. Всі інші органи державної влади, які уповноважені здійснювати контрольні функції, належать до системи внутрішнього контролю, який визначають як комплекс заходів, які застосовує керівник для забезпечення законності та ефективності використання бюджетних коштів для досягнення результатів, планів, завдань тощо.

Натомість внутрішній аудит забезпечують підрозділи внутрішнього аудиту в бюджетній установі. Цей вид контролю спрямований на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, запобігання виникненню недоліків тощо. Відповідно до ч. 3 ст. 26 БК України керівники розпорядників бюджетних коштів мають організувати внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечувати їх проведення у підвідомчих бюджетних установах [71].

Вважаємо за необхідне увідповіднити поняття «зовнішній контроль» та «внутрішній контроль» до міжнародних вимог для управління державними фінансами, а також базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів, що відповідатиме процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Потрібно зазначити, що в Законі України «Про Рахункову палату» також не чітко визначені основні поняття, що є недоліком і в подальшому буде перешкоджати здійсненню фінансового контролю на належному рівні. Зокрема,

в ч. 1 ст. 4 Закону поняття «державний фінансовий аудит» і «державний зовнішній фінансовий контроль» ототожнюються [61]. Водночас, в чинному законодавстві міститься декілька підходів до розуміння понять «державний фінансовий контроль» та «державний фінансовий аудит». Так, відповідно до ч. 3, 4 ст. 363 ГК України [212] державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і здійснюється Рахунковою палатою та органами державного фінансового контролю відповідно до законів, тобто державний фінансовий аудит може бути як зовнішнім, так і внутрішнім.

У Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [63] державний фінансовий аудит визначений як різновид державного фінансового контролю, а здійснення останнього забезпечує Державна аудиторська служба України, яка є центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю (ст. 3, ч. 1 ст. 1). Отже, в цьому випадку державний фінансовий аудит розглядається як різновид внутрішнього фінансового контролю. Зазначене вище вказує на те, що актуальним залишається питання прийняття Закону України «Про фінансовий контроль», положення якого містили б однозначне розуміння базових понять.

Вважаємо, що це питання необхідно вирішувати на основі Лімської декларації керівних принципів контролю [30], яка є базовим документом, що враховує як монократичну, так і колегіальну системи фінансового контролю, визначає місце фінансового контролю в системі державних функцій і гілок влади, рівні розвитку фінансового контролю в окремих регіонах [22].

Потребує удосконалення і система органів фінансового контролю. Однією з ключових проблем під час формування цілісної системи державного фінансового контролю є проблема функціонування органів державного фінансового контролю на засадах системного підходу, який передбачає, насамперед, пошук шляхів конструктивного розмежування повноважень, взаємодії органів контролю різних рівнів, законодавче забезпечення їх

організації і функціонування, єдину методологію спільної діяльності, створення єдиного інформаційного простору.

Сьогодні вважається негативною практикою в умовах євроінтеграції схожість повноважень органів, які здійснюють фінансовий контроль від імені різних гілок влади. Так, Рахункова палата та Держаудитслужба наділені подібними повноваженнями для управління та використання державних (місцевих) ресурсів. Саме тому налагодження конструктивної співпраці між цими органами є одним з основних завдань.

Як зазначає В. Ф. Піхоцький, основними мають стати такі складові: система органів фінансового контролю; взаємовідносини між ними та органами державної влади; ієрархія контролюючих органів; визначення підконтрольних суб'єктів і об'єктів; чітке визначення прав, обов'язків, відповідальності і суб'єктів контролю, і підконтрольних об'єктів [260, с. 393]. Ми поділяємо такий підхід.

Фінансово-економічна політики держави, реформування економіки залежить від *якості інформації*, якою оперують органи державного фінансового контролю. Через відсутність єдиної інформаційної та методологічної бази контролю знижується ефективність роботи контролюючих органів. Для вирішення цієї проблеми необхідно створити єдину інформаційну базу, відпрацювати методику проведення перевірок.

Крім того, необхідно запровадити нові методи дослідження цільового використання бюджетних коштів. Підставою до такого висновку є численні факти безгосподарності, розкрадання державного майна, банкрутство бюджетних підприємств та створення умов господарювання для цього, схеми незаконного обігу державних коштів, уникнення сплати податків до бюджету тощо.

Щодо методологічної бази, доцільним є розроблення стандартів для всіх видів фінансового контролю з урахуванням специфіки державного, муніципального, господарського й громадського контролю. Під час розробки

стандартів необхідно враховувати зарубіжний досвід і національні традиції щодо становлення і розвитку цілісної системи фінансового контролю.

Дослідники практично не висловлюють сумнівів на доцільність поступового впровадження у національну практику вимог міжнародних стандартів фінансового контролю, наближення їх до міжнародних [261]. Наприклад, функціонування міжнародних стандартів аудиту корпоративного сектору в єдиному кодифікованому полі дає можливість визначити цілісність всіх правил, процедур і аудиторської діяльності в усіх аспектах.

Прикладом для розроблення національних стандартів державного фінансового контролю можуть бути стандарти, що розробляються і видаються міжнародними організаціями вищих органів контролю та їх комітетами, такими як Комітет зі стандартів внутрішнього контролю, Комітет з ревізійних стандартів, Комітет зі стандартів обліку і т. ін. Комітети INTOSAI на взаємовигідних умовах дуже тісно співпрацюють з аналогічними комітетами споріднених міжнародних організацій для розуміння їхнього впливу на діяльність вищих контрольних органів. Так, Комітет INTOSAI зі стандартів обліку координує свою діяльність з Комітетом з державного сектора Міжнародної організації бухгалтерів у їхньому спільному проєкті «Керівництво з державної фінансової звітності», щоб звести до мінімуму наявні невідповідності [262].

Враховуючи, що в міжнародних стандартах фінансового контролю відображений кращий світовий досвід, доцільно використовувати положення цих стандартів під час розробки вітчизняних (наприклад, у рамках аудиту ефективності) [263].

Водночас не потрібно ігнорувати і накопичений досвід України, тобто ті норми і положення, які відрізняють українські підходи від прийнятих у міжнародній практиці. Наприклад, стандарти державного фінансового контролю, затверджені Державною контрольно-ревізійною службою України започаткували стандартизацію норм і основних засад її здійснення окремо взятим контрольним органом. Проте, зазначені стандарти не були відповідним

чином систематизовані. Вважаємо, що міжнародний досвід стандартизації норм дасть можливість їхньої систематизації і розширить сферу їх використання.

В Україні, враховуючи досвід зарубіжних країн, треба створити єдину уніфіковану систему стандартів контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності, що органічно поєднує усі види, різновиди і напрями фінансового контролю [263]. Необхідно зазначити, що певний досвід системної стандартизації фінансової звітності та фінансового контролю в Україні вже є. У фінансовій звітності прикладом можуть служити національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, розроблені та затверджені Міністерством фінансів України, і дев'ять стандартів державного фінансового контролю, затверджених Державною контрольно-ревізійною службою України, і які на даний час не чинні.

Після запровадження підрозділів внутрішнього аудиту в установах державного сектору управління, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України №1001 [75], з 2012 року набули чинності «Стандарти внутрішнього аудиту для державного сектору», затверджені Міністерством фінансів України від 04.10.2011 № 1247 [76].

З іншого боку, необхідно пам'ятати про «Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію», прийнятий 20.11.2009, у якому окреслено співробітництво сторін для забезпечення розвитку державного внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту [264]. Стосовно останнього передбачено імплементацію вищою аудиторською установою (Рахунковою палатою) міжнародно-визнаних стандартів зовнішнього аудиту (INTOSAI).

Привертає увагу той факт, що більшість науковців і практиків, які проводять дослідження в цій сфері, констатують, що система внутрішнього контролю державних фінансів не відповідає вимогам світових стандартів внаслідок переважного використання ревізії, перевірки та інспектування, тобто контрольні процедури мають *фіскальний* характер, який передбачає подальший контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, станом і

достовірністю бухгалтерською обліку та фінансової звітності органів державного і комунального секторів економіки. Ці види фінансового контролю виявляють факти порушення законодавства, встановлюють винних осіб (як посадових, так і матеріально відповідальних), проте не запобігають порушенням та не вивчають причини їх виникнення. Система державного фінансового контролю не виконує *попереджувально-профілактичної функції*, а відтак державний фінансовий контроль має бути під постійним *моніторингом*, щоб була можливість своєчасно виявити існуючі проблеми, недоліки, невирішені питання і з внесенням необхідних корективів.

Потребує організаційного та законодавчого вирішення питання про кількість і тривалість фінансових перевірок за рік, оскільки фінансовий контроль не повинен створювати труднощі у виробничо-господарській діяльності суб'єктів господарювання [265]. Вважаємо, що перевірки повинні здійснюватися виключно у тих суб'єктів господарювання, відносно яких є підозра щодо несплати податків.

Результати контрольних заходів за останні роки свідчать про те, що масштаби тіньового перерозподілу грошових потоків, у тому числі бюджетних, мізерність доходів від державної власності й обсяги вивезення капіталів за межі України величезні, а схеми скоєння порушень стають досконалішими. За попередніми розрахунками Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України (Мінекономрозвитку) рівень тіньової економіки у січні-вересні 2018 року склав 32% від обсягу офіційного ВВП (внутрішнього валового продукту), що на 1 % менше за показник 9 місяців 2017 року [266]. Зазначені дані є свідченням того, що система державного контролю не досконала і характеризується слабкістю теоретичної та методичної бази.

Одним із найбільш дискусійних питань доктрини фінансового права є поняття «*фінансове правопорушення*». У наукових дослідженнях зустрічаються різні позиції щодо інституту фінансових правопорушень – від повного заперечення до визнання цієї правової категорії як однієї з ключових в теорії фінансової відповідальності.

Необхідно відмітити, що ще у 1892 році П. П. Пусторослев, окремо у структурі правопорушень, виділяв фінансові [267]. Поняття «фінансові правопорушення» зустрічається у «Європейській конвенції про видачу правопорушників» від 13.12.1957 [268].

Фінансове законодавство України не містить ґрунтового визначення дефініції «*фінансове правопорушення*», але закріплює його різновиди – «податкове правопорушення» та «порушення бюджетного законодавства». Необхідно зазначити, що в сучасній практиці неефективне використання бюджетних коштів, виходячи з чинного законодавства, не кваліфікується як бюджетне правопорушення, що не стимулює розпорядників коштів прагнути до підвищення якості своєї діяльності. У зв'язку з цим пропонуємо внести відповідні зміни до БКУ для визначення на законодавчому рівні поняття «неефективного використання бюджетних коштів» як порушення та як наслідок, зниження кількості видатків такого використання в майбутньому.

Необхідність виділення фінансового правопорушення як самостійної підстави для застосування заходів фінансово-правової відповідальності пов'язана, перш за все, з наявністю особливої правової галузі – фінансового права, а однією з ознак самостійності галузі завжди є наявність власного інституту примусу. У галузі фінансового права такий інститут представлений у комплексі нормативних актів, регулюючих порядок здійснення фінансової діяльності [269, с. 154].

Вважаємо, що відсутність законодавчого визначення фінансового правопорушення потрібно розглядати як недолік чинного законодавства України, а не як підставу для заперечення існування таких правопорушень. Цивільне законодавство також не містить визначення поняття «цивільне правопорушення», але ніхто не заперечує існування таких правопорушень. Саме тому ми цілком підтримуємо тих вчених, які стверджують, що фінансове правопорушення займає самостійне місце в системі правопорушень.

Наприклад, у Законі України «Про Рахункову палату» не передбачено застосування санкцій з боку Рахункової палати до об'єктів контролю за

виявлені порушення, що, на нашу думку, применшує повноваження цього органу і зазнає певної критики з боку науковців і практиків. Однак, в разі виявлення порушень контролюючі органи Рахункової палати мають право вимагати від посадових осіб об'єкта контролю їх невідкладного усунення із наданням письмової інформації про це у визначений строк. Також у переліку повноважень відсутній аудит відповідальності, який поряд із фінансовим аудитом і аудитом ефективності, є однією з основних форм контролю (аудит відповідальності можна вважати лише згадуваним у визначенні поняття «фінансовий аудит» в ч. 3 ст. 4 Закону). У таких країнах як Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія діють аудиторські суди, а у Греції, Португалії - судові органи, що є складовими судової системи країни.

Щодо порушень і відповідальності, то ст. 116 БК України містить види порушень, за які передбачені заходи впливу, закріплені у ст. 117 БК України [71]. А відповідальність за порушення бюджетного законодавства встановлена ст. 121, яка визначає суб'єктами відповідальності посадових осіб, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, а також керівників чи інших відповідальних посадових осіб розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів, якими було порушено бюджетне законодавство.

Однак БКУ не передбачає окрему відповідальність народних депутатів за порушення строку прийняття бюджету. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства виникає в тих суб'єктів, які мають бюджетні повноваження та є головними учасниками бюджетного процесу, зокрема Президента України, Верховної Ради України та комітету Верховної Ради України з питань бюджету, Кабінету Міністрів України та інших органів виконавчої влади, Національного банку України, Рахункової палати, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України, місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування [270].

Вважаємо за доцільне закріпити у законодавчому порядку поняття «*фінансове правопорушення*», чітко визначити вид та обсяг відповідальності за порушення процедури прийняття та розгляду бюджету, для подальшої

ефективної реалізації бюджетного процесу на практиці. Його можна визначити як суспільно шкідливе, протиправне діяння (чи бездіяльність) на порушення врегульоване фінансово-правовою нормою порядку формування, розподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів коштів, за яке фінансовим законодавством передбачено юридичну відповідальність.

Сьогодні у державі існує нормативна база та практика створення і функціонування внутрішнього аудиту, є приклади розробленої політики служби внутрішнього аудиту, напрацьовані положення про службу внутрішнього аудиту, побудовано організаційні зв'язки з використанням кращих взірців міжнародної практики. Відповідно до нормативних вимог України для значної кількості підприємств створення внутрішнього аудиту є обов'язковим, а саме: для банків (наприклад, згідно зі ст. 45 Закону України «Про банки і банківську діяльність» від 20.09.2001 № 2740-III (зі змінами та доповненнями) [271] (структурні підрозділи внутрішнього аудиту існують у банківських установах вже з 2001 року); для державних підприємств, міністерств та відомств (згідно Постанови КМУ від 28.09.2011 № 1001) [75] ревізійні підрозділи, починаючи з 01.01.2012, перетворено на підрозділи внутрішнього аудиту); для фінансових установ (згідно зі ст. 15.1 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 № 2664-III [272] усі фінансові установи повинні з 01.01.2013 р. створити структурний підрозділ внутрішнього аудиту або призначити окрему особу на посаду внутрішнього аудитора); для професійних учасників фондового ринку (Положення від 19.07.2012 № 996 [273] регламентує порядок та особливості створення і організації роботи підрозділу або окремої посадової особи для проведення внутрішнього аудиту (контролю) професійними учасниками фондового ринку з 01.01.2013).

Отже, в Україні виникла нова сучасна професія (посада) – внутрішній аудитор. Однак внутрішній аудит традиційно сприймається як контрольна-ревізійна робота. Саме тому сьогодні внутрішній аудит стикається з труднощами, одна з яких - визнання внутрішніх аудиторів як фахівців. Така

професія відсутня у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій, тобто вона поки що не знайшла свого офіційного визнання. Через те у нормативному полі України відсутні кваліфікаційні вимоги до осіб, що займаються внутрішнім аудитом. Нами пропонується внести у Довідник кваліфікаційних характеристик професій професію внутрішнього аудитора і розробити кваліфікаційні вимоги для неї.

Отже, враховуючи зарубіжний і накопичений в Україні досвід, шляхами удосконалення правового регулювання фінансового контролю в Україні є:

- створення цілісної Концепції фінансового контролю;
- розмежування зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю та узгодження процедур проведення;
- розробка і прийняття єдиного законодавчого акту у сфері фінансового контролю;
- удосконалення на законодавчому рівні термінологічного апарату та базових понять фінансового контролю;
- закріплення повноважень Рахункової палати України як ВОФК у Конституції України;
- активне впровадження внутрішнього контролю в систему державного фінансового контролю;
- законодавче закріплення поняття «фінансове правопорушення» та механізм реалізації виявлених правопорушень за результатами заходів фінансового контролю.

Висновки до розділу 3

1. У світовій практиці існують різні підходи до організації та здійснення фінансового контролю. У багатьох країнах діє ефективна система державних контрольно-ревізійних органів. Обрання тієї чи іншої моделі базується на історично прийнятій у країні формі правління, унормованій формі державного устрою, особливостях розподілу функціональних повноважень між гілками

влади та на ступені демократичного розвитку суспільства. Ця система має наступний вигляд: загальнодержавний фінансовий контроль, відомчий фінансовий контроль, аудит.

Особливість структурної організації органів фінансового контролю країн, які мають давні традиції державного фінансового контролю обумовлена, перш за все, розмежуванням об'єктів контролю та необхідністю створення горизонтальних та вертикальних владних відносин на основі чіткого розмежування контрольних повноважень.

2. Вивчення світового досвіду організації та здійснення фінансового контролю є важливим для України у зв'язку з проведенням реформ у цій галузі, удосконаленням законодавства, впровадження нових стандартів здійснення фінансового контролю.

Сьогодні фінансовий контроль не забезпечує дотримання належної фінансово-бюджетної дисципліни, є недостатньо дієвим оскільки існують проблеми нормативно-правового, організаційного, методологічного, інформаційного та кадрового характеру. Удосконалення правового регулювання фінансового контролю повинно здійснюватися, враховуючи як особливості національної економіки, так і позитивний зарубіжний досвід у цій сфері фінансових відносин.

Основним завданням для перспективи розвитку правового регулювання фінансового контролю в Україні має бути створення цілісної Концепції розвитку фінансового контролю. Результатом впровадження Концепції має стати нова ефективна система фінансового контролю, яка забезпечить поліпшення стану фінансово-бюджетної дисципліни внаслідок удосконалення законодавства, створення дієвої системи органів фінансового контролю, прозорого й чіткого механізму здійснення контрольних заходів, стандартизацію системи контролю відповідно до міжнародних стандартів та створення ефективної державної політики в цій сфері на довгострокову перспективу.

ВИСНОВКИ

Основними теоретичними та практичними результатами дисертаційного дослідження є такі положення та пропозиції:

1. З'ясовано, що поняття «фінансовий контроль», було і є предметом дослідження і вчених-юристів і економістів, проте єдності у визначенні цієї категорії серед науковців немає, що ускладнює розуміння як у теоретичному, методологічному, так і у практичному застосуванні.

Запропоновано власне визначення фінансового контролю як однієї з функцій управління, яка є організаційно-правовим способом забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності та ефективності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів, уповноваженими на те державою органами, органами місцевого самоврядування, громадськими організаціями, підприємствами, установами та організаціями, незалежно від форм власності, наділених відповідними контрольними повноваженнями. Фінансовий контроль регламентується нормативно-правовими актами фінансової та інших галузей законодавства, що визначають його правову природу.

Встановлено, що основними засадами, на яких базується організація та здійснення фінансового контролю, є принципи фінансового контролю. За відсутності єдиної класифікації у науковій літературі, запропоновано закріпити у законодавстві оптимальну систему принципів здійснення фінансового контролю, таких як: законність, незалежність, об'єктивність, компетентність, гласність, додержання професійної етики та фінансової дисципліни, які визначені у Лімській декларації керівних принципів контролю, як один із шляхів гармонізації законодавства України з міжнародним правом.

2. На основі аналізу наукових і законодавчих джерел систематизовано та сформульовано три основні етапи становлення та подальшого розвитку фінансового контролю, які визначали специфіку та ступінь його ефективності в кожний період часу та дають можливість стверджувати, що фінансовий

контроль виділився у самостійну спеціальну функцію державного управління фінансами:

- етап становлення – сформовано базову основу системи фінансового контролю: організовано правове, методичне, інформаційне та кадрове забезпечення контрольної системи;

- етап удосконалення – відбулося корегування системи державного фінансового контролю та повноважень відповідних суб'єктів контролю, активно розвивається система внутрішнього фінансового контролю.;

- етап модернізації – характеризується реформуванням чинної системи фінансового контролю в умовах поступового переходу від адміністративної до демократичної моделі державного управління на основі зміни та удосконалення чинного законодавства.

Доведено, що в умовах ринкових відносин виникла необхідність у підвищенні ролі саме державного фінансового контролю, впровадження аудиту, як незалежного виду фінансового контролю, інтеграції Рахункової палати України до складу таких світових фінансово-контрольних організацій, як INTOSAI та EUROSAI.

3. Наголошено, що сучасний стан законодавства України у сфері здійснення фінансового контролю характеризується інтеграцією України у напрямі до міжнародного простору, шляхом його гармонізації з міжнародним правом, зокрема з правом ЄС. Особливістю правового регулювання є те, що відносини регламентовано широкою системою законів та підзаконних нормативно-правових актів відповідних галузей законодавства, прийнятих органами різних рівнів, що регулюють відносини у сфері фінансової діяльності і, зокрема, здійснення фінансового контролю. Внаслідок недосконалості законодавства, відсутності належного методичного забезпечення сучасних систем ефективного управління державними фінансовими ресурсами створюються умови, які надають можливість господарюючим суб'єктам застосовувати схеми мінімізації платежів до бюджету.

Обґрунтовано необхідність прийняття базового Закону «Про фінансовий

контроль». Запропоновано концепцію проекту цього закону, який стане основою для розробки та прийняття комплексу підзаконних нормативно-правових актів, інструктивних, регламентуючих документів, сучасних методологічних розробок. Це один із важливих шляхів створення належної правової основи для формування цілісної системи фінансового контролю в Україні. В перспективі будуть закладені можливості для розробки проекту Фінансового кодексу. Це сприятиме врегулюванню на законодавчому рівні діяльності суб'єктів муніципального, господарського та громадського фінансового контролю, завершенню бюджетної децентралізації з впровадженням внутрішнього аудиту у систему органів місцевого самоврядування.

На законодавчому рівні необхідно закріпити принцип невідворотності юридичної відповідальності.

4. З'ясовано, що контроль виступає як загальна функція державного управління та існує на всіх стадіях управлінського процесу. В адміністративному праві, саме вузьке розуміння державного управління є основним, оскільки дозволяє якісно аналізувати виконавчо-розпорядчу діяльність органів виконавчої влади, для яких державне управління є основним напрямом діяльності.

Досліджено, що нова прогресивна парадигма фінансового контролю передбачає впровадження та використання публічного аудиту – контроль заради результативності та ефективності, що передбачає необхідність взаємодії системи внутрішнього контролю з системою внутрішнього аудиту.

З цього огляду, основним змістом адміністративної реформи повинно бути:

- активне впровадження процесу децентралізації управлінських функцій влади;
- розширення можливості організаційного, фінансового та адміністративного впливу місцевих органів самоврядування на соціально-економічні перетворення регіонів;

- впровадження технологій управління ризиками в діяльність органів публічного управління;
- відповідальність керівників органів державного сектору перед парламентом та громадськістю за стан системи внутрішнього фінансового контролю;
- впровадження програмно-цільового методу бюджетування.

5. В процесі наукового дослідження встановлено, що існуюча сьогодні система органів фінансового контролю є достатньо розгалуженою, не скоординованою в організаційному, правовому, інформаційному та методологічному варіантах.

Доведено, що державну систему органів фінансового контролю повинні представляти два органи фінансового контролю – Рахункова палата та Державна аудиторська служба України, їх регіональні відділення. Чіткий розподіл функціональних обов'язків між цими органами унеможливить дублювання і паралелізм у фінансовому контролі.

У зв'язку з тим, що статус Рахункової палати, як вищого органу фінансового контролю, поки що чітко не визначений, пропонуємо забезпечити законодавчі підстави для набуття Рахунковою палатою статусу незалежного органу фінансового контролю з внесенням відповідних змін до ст. 98 Конституції України, що визначить Рахункову палату не лише вищим органом фінансового контролю, а й постійно діючим координаційним та консультативним органом державного фінансового контролю.

Згідно з вимогами Лімської декларації, в Конституцію України повинні бути включені такі положення, що регламентують діяльність вищого органу фінансового контролю в кожній країні:

- 1) принципи діяльності цього органу;
- 2) особливості взаємодії такого органу з національним парламентом;
- 3) основні контрольні повноваження;
- 4) порядок звітування вищого органу фінансового контролю перед парламентом і суспільством.

Обґрунтовано, що на часі прийняття Закону «Про Державну аудиторську службу України», як центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Запропоновано координацію органів, які уповноважені здійснювати планові виїзні ревізії, передати у відання Міністерства фінансів України.

6. Встановлено, що в адміністративно-правовій літературі й теорії управління під формою управління розуміють зовнішній прояв управлінської діяльності суб'єктів управління у межах наданих їм повноважень, які здійснюються з метою реалізації їх функцій та поділяються на правові (юридичні) і неправові (організаційні).

Запропоновано застосовувати таку диференціацію для форм у процесі управління фінансовим контролем, оскільки правові форми є формами реалізації виконавчої влади в межах юридично-владних повноважень, завжди мають юридичні наслідки, а тому є адміністративно-правовими та регламентуються адміністративно-правовими нормами. Неправові форми управління включають в себе дії організаційного і матеріально-технічного характеру, оскільки при здійсненні функцій управління, в тому числі у сфері фінансового контролю, не завжди виникає необхідність і доцільність видавати нормативні та індивідуальні акти управління.

З'ясовано, що у науковій літературі поняття виду характеризується як складова цілого, що частково виражає його зміст і, водночас, від інших частин відрізняється конкретними носіями контрольних функцій – суб'єктами та об'єктами контролю.

Враховуючи, що у теорії фінансового контролю неоднозначно вирішена класифікація його видів, автором запропоновано власну класифікацію видів фінансового контролю за різними критеріями, а саме: *за суб'єктами ініціювання*: державний, муніципальний, господарський, громадський; *за часом здійснення*: попередній, поточний, наступний; *за способом здійснення*: перевірка, ревізія, аудит, інвентаризація, моніторинг.

7. Досліджено, що у переважній більшості країн з усталеними демократичними формами правління та розвинутою ринковою економікою, діє ефективна система державних контрольно-ревізійних органів, яка у цілому однотипна, оскільки спостерігаються майже ідентичні принципи здійснення фінансового контролю та завдання, що стоять перед контролюючими органами і опирається на міжнародно-правові акти. У загальних рисах вона має такий вигляд: загальнодержавний фінансовий контроль, відомчий фінансовий контроль, аудит. Спільні риси такого контролю зафіксовані в принципах Лімської декларації керівних принципів контролю, а саме: цільове та ефективне використання державних фінансових ресурсів; виявлення порушень фінансової дисципліни; притягнення винних до відповідальності; попередження правопорушень у фінансовій сфері.

Для України застосовним досвідом організації фінансового контролю є досвід країн із парламентською формою правління.

8. Доведено, що невідповідність фінансового контролю завданням сьогодення полягає у проблемах нормативно-правового, організаційного, методологічного, інформаційного та кадрового характеру, які у своїй сукупності призводять до зниження ефективності та об'єктивності проведення фінансового контролю, нераціонального управління державним майном і використання бюджетних ресурсів, причинами негативних тенденцій щодо збільшення фінансових правопорушень.

Шляхами удосконалення правового регулювання фінансового контролю в Україні, з використанням зарубіжного досвіду, повинні бути:

- створення Концепції розвитку цілісної системи фінансового контролю;
- чіткий поділ фінансового контролю на зовнішній і внутрішній;
- впровадження в податкову систему вагомих за величиною, реальних і зручних за мобілізацією місцевих податків і зборів;
- удосконалення термінологічного апарату з питань державного фінансового контролю;

- понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю має ґрунтуватися на вимогах ЄС до управління державними фінансами;
- доцільною є розробка стандартів для всіх видів фінансового контролю з урахуванням специфіки кожного із них.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади. Київ : Наукова думка, 2004. 299 с.
2. Бровкина Н. Д. Основы финансового контроля. Москва : Магистр, 2010. 326 с.
3. Грачова Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. Москва : Юриспруденция, 2000. 192 с.
4. Грачова Е. Ю., Хорина Л. Я. Государственный финансовый контроль: Курс лекций. Москва : Проспект, 2005. 272 с.
5. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2004. 18 с.
6. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю. Навч. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
7. Савченко Л. А. Фінансово-контрольне право: становлення та розвиток : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2017. 400 с.
8. Устинова І. П. Правовий статус органів фінансового контролю в системі органів державної виконавчої влади в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 205 с.
9. Очерки финансово-правовой науки современности : монография / под общей ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. Москва-Харьков : Право, 2011. 592 с.
10. Алісов Є.О., Воронова Л. К., Кадькаленко С. Т. та ін. Фінансове право : підручник / кер. авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. Харків : Консум, 1998. 496с.
11. Фінансове право України. Підручник. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І.Є.Криницький; За ред. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2006. 320 с.

12. Кучерявенко М. П., Білінський Д. О., Дмитрик О. О. та ін. Фінансове право : підручник /за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2013. 400 с.
13. Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави : проблеми методології. Чернівці : ЧДУ, 1997. 244 с.
14. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : дис. ... канд. екон. наук. Суми, 2011. 260 с.
15. Гулько В. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні в контексті євроінтеграційних процесів : дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2012. 210 с.
16. Дейнеко Є. В. Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Харків, 2012. 23 с.
17. Грицюк І. В. Фінансовий контроль формування та використання коштів місцевих бюджетів : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2010. 20 с.
18. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні : концептуальні засади теорії та практики: дис. ... д-ра. екон. наук. Львів, 2015. 530 с.
19. Костюк А. В. Організаційно-правові засади державного фінансового контролю : дис. ... канд. юрид. наук. Херсон, 2012. 194 с.
20. Свінціцький Є. М. Організаційно-правові засади взаємодії державних органів при здійсненні фінансового контролю в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2012. 200 с.
21. Койчева О. С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2016. 19 с.
22. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. ... д-ра наук з держ. управління. Київ, 2011. 38 с.
23. Косинський Р. В. Фінансовий контроль у системі державного управління господарськими процесами : автореф. дис. ... канд. наук з держ. управління. Київ, 2011. 23 с.

24. Хмельков А. В. Механізм формування системи державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. наук з держ. управління. Харків, 2011. 20 с.
25. Мамишев А. В. Зміст і призначення контролю в механізмі управління. Економіка, фінанси, право. 2003. № 3. С. 5-10.
26. Гаращук В. М. Контроль та нагляд у державному управлінні : монографія. Харків : Фоліо, 2002. 176 с.
27. Погосян Н. Д. Счетная палата Российской Федерации. Москва : Юристъ, 1998. 109 с.
28. Обушна Н. І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. *Вісник НАДУ при президентові України. Серія «Державне управління»* № 4. 2016. С. 64-71.
29. Великий енциклопедичний юридичний словник. / за ред. Ю. С. Шемшученка. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : Юридична думка, 2012. 1020 с.
30. Лімська декларація керівних принципів контролю : декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 01.01.1977. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення : 01.12.2019).
31. Правознавство : підручник. В. Ф. Опришко, Ф. П. Шульженко, С.І.Шимон, І. А. Балюк, В. С. Врублевський. Київ, 2003. 767 с.
32. Козырин А. Н. Концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации. *Единая концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации* : материалы научно-практической конференции. Москва : Финансовый контроль, 2002. 88 с.
33. Кадькаленко С. Т. Публічність як визначальна риса фінансового права. *Вісник Академії праці і соціальних відносин федерації профспілок України*. 2002. №4 (17) С. 64-70.

34. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. Київ : Ельга, Ніка-центр, 2002. 320 с.
35. Пивовар Ю.І. Організаційно-правові засади взаємодії міліції і органів фінансового контролю : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2008. 266 с.
36. Державний фінансовий контроль : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Н.С. Вітвицька, І.Ю.Чумакова, М.М.Коцурпатрий, М.Т. Фенченко. Київ : КНЕУ, 2003. 408 с.
37. Барановський О. І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення) : монографія. Київ : КНТЕУ, 2004. 759 с.
38. Піхоцький В.Ф. Зовнішній державний фінансовий контроль за діяльністю виконавчої влади – важливий чинник захисту суспільства. *Бізнес Інформ*. 2016. № 2. С. 300-305.
39. Федорчук О. М. Управлінська діяльність як об'єкт контролю в державі. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія Право*. 2010. № 1. С. 1–11.
40. Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І., Александров В. Т., Назарчук О. І. Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит. Київ : НВП «АВТ», 2004. С. 22-25.
41. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Фінанси України*. 2011. № 6. С. 84-102.
42. Андрійко О. Ф. Державний контроль : теорія і практика. / Національна Академія наук України, Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. Відділ проблем державного управління і адміністративного права. Київ, 1999. 23 с.
43. Воронин Ю. М. Государственный финансовый контроль в социальной сфере. *Экономист*. 2001. № 1. С. 16-23.
44. Ніщимна С. О. Принципи публічної фінансової діяльності в бюджетній сфері : автореф. дис. д-ра юрид. наук. ККиїв, 2014. 39 с.

45. Кривцова Т. О. Сутність державного фінансового контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання [Електронний ресурс] / Т. О. Кривцова і Н. П. Владімірова / *Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання*. 2015. №2. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3837>.
46. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль : визначення поняття і системи. *Економіка. Фінанси. Право*. 2001. № 7. С. 3-6.
47. Попадинець І. І. Поняття і сутність фінансового контролю як правової категорії. *Науковий вісник публічного та приватного права науково-дослідного інституту публічного права*. Збірник наукових праць. Випуск 5. Т. 2. Київ, 2017. С. 132-136.
48. Стефанюк І. Б. Чи потрібен Україні Закон «Про фінансовий контроль»? *Фінансовий контроль*. № 2 (31). 2006. С. 5-8.
49. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон від 21.05.1997 № 280/97-ВР (в редакції від 01.12.2019). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>
50. Дікань Л. В., Синюгіна Н. В. Фінансово-господарський контроль. Харків : ХНЕУ, 2011. 224 с.
51. Эриашвили Н. Д. Финансовое право : учебник для вузов. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2000. 606 с.
52. Грачова Е. Ю., Куфакова Н. А, Пепеляев С. Р. Финансовое право России. Москва : ТЕИС, 1995. 231 с.
53. Попадинець І. І. Принципи фінансового контролю : питання систематизації. *«Актуальні питання юридичної науки – 2013»* : матеріали доповідей та статей Всеукраїнської науково-практичної конференції. (м. Львів. 2013 р.). 2013. С. 121-129.
54. Реформування фінансового контролю як складової інституційних реформ у системі управління державними фінансами / П. П. Андрєєв, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова та ін. 2013. 328 с.

55. Ярмак І. М. Поняття принципів фінансового контролю. / *Європейські перспективи*. 2013. № 11. С. 184-191.
56. Ніщимна С. О. Принципи публічного фінансового контролю. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2013. № 1. С. 164-173.
57. Залюбовська І. К. Парламентський контроль за діяльністю органів виконавчої влади як засіб забезпечення законності у сфері державного управління : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2002. 19 с.
58. Пащенко О. П. Правове регулювання процесу фінансового контролю (за законодавством України) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2005. 19 с.
59. Юридична енциклопедія: В 6 т. / за заг. ред. Ю. С. Шемшученка. Київ: Українська енциклопедія ім. М. П. Бажана, 1998. Т. 2. 741 с.
60. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vp>
61. Про Рахункову палату : Закон від 02.07.2015 № 576-VIII (в редакції від 28.11.2019). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
62. Попадинець І. І. Законність і фінансова дисципліна як основні принципи здійснення фінансового контролю. *Митна справа : науково-аналітичний журнал*. 2011. № 6(78), ч. 2, кн. 1. С. 210-215.
63. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII (в редакції від 27.01.2018). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
64. Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. Москва : Юридическая литература, 1966. 187 с.
65. Осауленко О. І. Конституційні основи формування змісту та системи правового регулювання статусу засуджених до позбавлення волі та їх

- втілення в законодавстві України (загальнотеоретичні питання): дис. канд. юрид. наук : Київ, 1997. 204 с.
66. Попадинець І. І. Інститут фінансового контролю в системі фінансового права. *Національне та міжнародне право в сучасному вимірі* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (м.Запоріжжя, 28-29 вересня 2012 р.) Ч. II. С. 61-63.
67. Михальчишина Л. Г. Внутрішній державний фінансовий контроль : проблеми становлення та перспективи розвитку. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Вип. 11. 2016. С. 876-880.
68. Курганська Е. І., Кублікова Т. Б. Система казначейства: управління фінансовими ресурсами : монографія. Одеса: ОНЕУ, 2015. 323 с.
69. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Постанова Кабінету Міністрів від 24.05.2005 № 158-р URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005>. (дата звернення : 01.12.2019).
70. Кравченко В. В. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в сучасних умовах господарювання. *Економічні науки*. 2010. № 17. С. 20-23.
71. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456-VI (в редакції від 09.11.2019). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
72. Податковий кодекс України від 02.12.2010 2755-VI (в редакції від 20.10.2019). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
73. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента від 09.12.2010 № 1085/2010 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010> (дата звернення : 01.12.2019).
74. Положення про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету міністрів від 15.04.2015 № 215 (в редакції від 23.10.2018). *База*

- даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015>
75. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : Постанова Кабінету Міністрів від 28.09.2011 № 1001 (в редакції від 27.12.2018). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011>
76. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів від 04.10.2011 № 1247 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (дата звернення : 01.12.2019).
77. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів від 29.09.2011 № 1217. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11> (дата звернення : 01.12.2019).
78. Андреев П. П. Еволюція внутрішнього державного фінансового контролю в Україні. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія «Економіка»*. 2013. № 149. С. 5-8.
79. Про запобігання корупції : Закон від 14.10.2014 № 1700-VII (в редакції від 28.11.2019). *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18>
80. Положення про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів від 21.05.2014 № 236 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/236-2014> (дата звернення : 01.12.2019).
81. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів від 03.02.2016 № 43 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016> (дата звернення : 01.12.2019).
82. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів від 14.09.2012 № 995. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12> (дата звернення : 01.12.2019).

83. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів від 27.03.2019 № 252-2019-п URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019> (дата звернення : 01.12.2019).
84. Владімірова Н. П. Напрями реформування державного фінансового контролю задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Інвестиції: практика та досвід*. № 16. 2016. С. 46-52.
85. Місцеве самоврядування в Україні. 2015 рік. Асоціація міст України. URL : https://www.auc.org.ua/sites/default/files/library/stanlg_2015.pdf.
86. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : <https://mof.gov.ua/uk>.
87. Звіт про виконання рекомендацій Україною [Електронний ресурс]. URL : http://old.minjust.gov.ua/anti_corruption_grecorep.
88. Фукс Н. А., Уложенко В. М. Рахункова палата України як орган парламентського контролю у сфері фінансів : статус та повноваження. *Юридичний науковий електронний журнал*, 2015. № 6. С. 158-161.
89. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF> (дата звернення : 01.12.2019).
90. У справі за зверненням Верховної Ради України про надання висновку щодо відповідності проекту Закону України «Про внесення змін до статті 98 Конституції України» вимогам статей 157 і 158 Конституції України (справа про зміни до статті 98 Конституції України) : висновок Конституційного Суду України від 21.12.2000 № 4-в/2000. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v004v710-00>

91. Європейська хартія місцевого самоврядування від 15.10.1985 (в редакції від 16.11.2009). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036 (дата звернення : 01.12.2019).
92. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України : Закон від 22.11.2018 № 2621-VIII. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2621-19>
93. Про Кабінет Міністрів України : Закон від 27.02.2014 № 794-VII (в редакції від 28.11.2019). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18>
94. Про комітети Верховної Ради України : Закон від 04.04.1995 № 116/95-ВР (в редакції від 11.01.2019). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116/95>
95. Підсумки засідання парламентського Комітету з питань бюджету. 2017. [Електронний ресурс]. URL : <https://www.auc.org.ua/novyna/pidsumky-zasidannya-parlamentskogo-komitetu-z-pytan-byudzhetu>.
96. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів від 10.08.2004 № 1017. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004> (дата звернення : 01.12.2019).
97. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності : Указ Президента від 23.07.1998 № 817/98 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/817/98> (дата звернення: 01.12.2019).
98. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері : Указ Президента від 25.12.2001 №1251/2001. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001> (дата звернення: 01.12.2019).
99. Стратегія розвитку державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів від 24.07.2003

- № 1156. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1156-2003> (дата звернення: 01.12.2019).
100. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів від 20.04.2006 № 550 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006> (дата звернення : 01.12.2019).
101. Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів від 20.08.2014 № 375 (в редакції від 20.11.2019) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014>
102. Грек Т. Б. Правова природа юридичної відповідальності: поняття, принципи та види. *Адвокат*. 2010. № 10(121). С. 41-45.
103. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
104. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х (в редакції від 20.11.2019) *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
105. Звіт Рахункової палати за 2017 рік. [Електронний ресурс]. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2017.pdf.
106. Звіти Рахункової палати за 2016 рік. [Електронний ресурс]. URL: <https://rp.gov.ua/FinControl/FinReports/?id=460>.
107. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 592 с.
108. Індекс сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index, CPI) - дослідження антикорупційної мережі Transparency International. [Електронний ресурс]. URL : <https://ti-ukraine.org/research/index-koruptsiyi-cpi-2017>.
109. Ковальчук А. Т. Фінансове право : проблеми утвердження та ефективного застосування. *Публічне право*. 2017. № 1. С. 10-17.

110. Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014–2017 роки : Закон від 14.10.2014 № 1699-VII (в редакції від 08.08.2015). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1699-18> (дата звернення: 01.12.2019).
111. Про Національне антикорупційне бюро України : Закон від 14.10.2014 № 1698-VII (в редакції від 28.11.2019) *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1698-18>
112. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів: Закон від 14.10.2014 № 1701-VII (в редакції від 26.05.2015). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1701-18> (дата звернення: 01.12.2019).
113. Про Державне бюро розслідувань : Закон від 12.11.2015 №794-VIII (в редакції від 28.11.2019). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-19>
114. Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів : Закон від 10.11.2015 № 772-VIII (в редакції від 28.11.2019) *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/772-19>
115. Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020» : Указ Президента від 12.01.2015 № 5/2015. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/5/2015> (дата звернення: 01.12.2019).
116. Україна проти корупції : Економічний фронт. Економічна оцінка антикорупційних заходів у 2014-2018 рр. Дніпро: Середняк Т. Київ, 2018. 85 с.
117. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 59 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) статті 368² Кримінального кодексу України

- від 26.02.2019 №1-p/2019. Справа №1-135/2018(5846/17). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-19>
118. Ковальчук А. Т. Боротьба з відмиванням брудних капіталів. Міжнародні стандарти та національні реалії. Київ : Знання, 2016. 320 с.
119. Декларація Організації об'єднаних націй про боротьбу з корупцією і хабарництвом у міжнародних комерційних операціях від 16.12.1996. Міжнародні правові акти та законодавство окремих країн про корупцію /упоряд. М. І. Камлик та ін. Київ : Школяр, 1999. 480 с.
120. Про публічні закупівлі : Закон від 25.12 2015 № 922-VIII (в редакції від 01.12.2019). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/922-19>
121. Звіт про результати аналізу стану публічних (державних) закупівель у 2017 році : Рахункова палата України. [Електронний ресурс]. URL : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/13-1_2018/Zvit_13-1_2018.pdf
122. Остапчук Д. Анатомія тендерів: «Тендерні гейші» та «тендерні тролі», шухляди замовників та розміри «відкатів» [Електронний ресурс]. URL : <https://site.ua/dmytro.ostapchuk/909-anatomiya-tenderiv-tenderni-geyshi-ta-tenderni-troli-shuhlyadi-zamovnikiv-ta-rozmiri-vidkativ/>.
123. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 рік. [Електронний ресурс]. URL : <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550>
124. Church, Jeffrey R. Industrial organization : A strategic approach / Jeffrey Church, Roger Ware. McGraw Hill, 2000. 926 p.
125. Звіт сфери публічних закупівель за 2018 рік : Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. [Електронний ресурс]. URL : <https://www.google.com/search>
126. Кайдаш Т. Державні закупівлі в Сполучених Штатах Америки. Київ : *Державні закупівлі України*. 2007. № 12 (42). С. 52–56.

127. Мельников О. С. Деякі шляхи оптимізації електронних закупівель в Україні. *Економіка та держава*. 2013. № 9. С. 125–128.
128. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : Розпорядження Кабінету Міністрів від 10.05.2018 № 310-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-p>
129. Опрышко В. Ф. Правовые основы государственного управления качеством продукции. Киев : Вища школа, 1986. 271 с.
130. Терещенко В. І. Організація і управління (Досвід США) Київ : Товариство «Знання», 1990. 47 с.
131. Щекин Г. В. Теория социального управления : монография. Київ : МАУП, 1996. 408 с.
132. Садовський В. Н. Основания общей теории систем. Логико-методологический анализ. Москва : Наука, 1974. 280 с.
133. Берг А. И. Кибернетика – наука об оптимальном управлении. Москва, 1964. 64 с.
134. Соловйов В. М. Поняття і сутність правового регулювання державного управління в Україні. *Університетські наукові записки*. 2007. № 3 (23). С.27-33.
135. Наука управління загальноосвітнім навчальним закладом. Десятов Т. М., Коберник О. М., Тевлін Б. Л., Чепурна Н. М. Харків : Основа, 2004. 240 с.
136. Державне управління : підручник : у 2 т. / Нац. акад. держ. упр. при Президентові України; ред. кол.: Ю. В. Ковбасюк, К. О. Ващенко, Ю. П. Сурмін та ін. Київ; Дніпропетровськ : НАДУ, 2012. Т. 1. 564 с.
137. Грохольський В. Л. Визначення сутності державного управління та його відмежування від суміжних понять. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» Серія : «Юридичні науки»*. № 1 (1), 2017. С. 28-32.
138. Енциклопедія державного управління у 8 т. Т. 1. Теорія державного управління / Нац. акад. держ. упр. при Президентові України; наук.-редкол. : Ю. В. Ковбасюк та ін. Київ : НАДУ, 2011. 747 с.

139. Опрышко В. Ф. Народно-хозяйственный комплекс : управление и право : монография. Киев : Изд-во политической литературы Украины, 1983 г. 165 с.
140. Державне управління: теорія і практика / За заг. ред. д.ю.н., професора Авер'янова В. Б. Київ : Юрінком Інтер, 1998. 432 с.
141. Попадинець І. І. Особливості управлінських відносин у сфері фінансового контролю України. *Державне регулювання суспільних відносин : розвиток законодавства та проблеми правозастосування* : міжнародна науково-практична конференція (м. Київ, 8-9 липня 2016р.). Київ. 2016. С. 109-112.
142. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : дис. канд. юрид наук : Ірпінь, 2004. 232 с.
143. Трубіна М. В. Фінансова діяльність держави: підходи до видозмінення аспектів пізнання. *Фінансове право* № 4 (30), 2014. С. 13-16.
144. Панова І. В. Контрольна діяльність обласних державних адміністрацій у сфері фінансів та бюджету : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2004. 190 с.
145. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навч. посібник. Київ : Атіка, 2007. 624 с.
146. Піхоцький В. Ф. Фінансовий контроль як одна з найважливіших функцій державного управління. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка*. 2010. Вип. 15. С. 63-71.
147. Коломийчук Н. М. Роль і значення державного фінансового контролю у соціально-економічному розвитку суспільства. *Фінансова система України*. Збірник наукових праць. Острог : Вид-во Національного університету «Острозька академія», 2010. Випуск 15. С. 303-307.
148. Реформування державного управління в Україні : проблеми і перспективи: монографія / кол. автор.: В. В. Цветков (наук. кер.), С. Д. Дубенко, Н. Р. Нижник та ін. Київ : Оріяни, 1998. 364 с.

149. Копейчиков В. В. Советское государство и эффективность управления
Київ : Вища школа, 1977. 36 с.
150. Атаманчук Г. В. Теория государственного управления : курс лекций, 4-е
изд., дополн. Москва : Омега-Л, 2006. 584 с.
151. Мартиненко В. М. Демократичне врядування : проблеми теорії та
практики. *Публічне управління : теорія та практика*: Зб. наук. праць.
Харків : Вид-во «ДокНаукДержУпр», 2010. № 1. С. 16-22.
152. Чиркин В. Е. Государственное управление. Москва : Юристъ, 2002. 320 с.
153. Білокур Є. І. Функції державного управління: поняття, особливості,
правове регулювання : дис. канд. юрид. наук. Одеса, 2015. 194 с.
154. Козлов Ю. М. Советское административное право. Москва : «Знание»,
1984. 208 с.
155. Юсупов В. А. Научные основы государственного управления в СССР.
Казань : Изд-во Казанского ун-та, 1972. 98 с.
156. Футоранська Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері
внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Фінансовий контроль*.
2006. № 2. С. 20-23.
157. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю : вдосконалення
на часі. *Фінансовий контроль*. 2009. № 4. С. 44-48.
158. Спільний досвід на користь всім : стратегічний план на 2011-2016 р.р.
Міжнародна організація Вищих контрольних органів (INTOSAI). 2012.
[Електронний ресурс]. URL:
<http://old.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739516>.
159. Попадинець І. І. Проблемні питання визначення організаційно-правових
форм фінансового контролю. *Актуальні проблеми правових наук в
євроінтеграційному вимірі* : матеріали міжнародної науково-практичної
конференції (м. Харків, 15-16 грудня 2017 року). Харків : ГО «Асоціація
аспірантів-юристів», 2017. Ч. 2. С. 43-46.
160. Пронская Н. С. Внутренний аудит и контроль в системе управления
банковскими рисками. *Финансы и кредит*. 2007. № 42 (282). С. 18-22.

161. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів від 08.02.2017 № 142-р. *База даних «Законодавство України» / ВР України.* URL : [//zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p)
162. Аналіз фінансових наслідків адміністративно-територіальної реформи. Проект SuFTAR. Системне управління фінансування адміністративно-територіальної реформи. [Електронний ресурс]. URL : <http://fisco-id.com/download.php?m=an&l=ua&id=69>.
163. Ярьсько : Бюджетна децентралізація - це не додаткові субвенції із збереженням схем [Електронний ресурс]. URL : <https://www.epravda.com.ua/news/2015/01/16/521924/>.
164. Тулуш Л. Д. Дохідна база сільських бюджетів в умовах фіскальної децентралізації в Україні. *Міжнародний науково-виробничий журнал. Економіка АПК.* 2015. № 3. С. 39-50.
165. Дмитренко Г. В. Оцінювання ризиків у системі державного внутрішнього фінансового контролю. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України.* 2010. Вип. 2. С. 127-135.
166. Іляшенко А. Х. Теорія та практика прогнозування та планування національної економіки України : автореф. дис. д-ра екон. наук. Донецьк, 2013. 36 с.
167. Про оптимізацію центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів від 10.09.2014 № 442 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-p> (дата звернення : 01.12.2019).
168. Битяк Ю. П., Зуй В. В. Адміністративне право України. Конспект лекцій. Харків. 1996. 160 с.
169. Колпаков В. К. Адміністративне право України : Підручник. Київ : Юрінком Інтер, 1999. 736 с.
170. Інформація про результати внутрішнього аудиту діяльності Державного підприємства «Державний будівельний центр Міністерства охорони

- здоров'я України» [Електронний ресурс]. URL : <https://moz.gov.ua/vnutrishnij-audit>
171. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон від 16.07.1999 № 996-XIV (в редакції від 16.11.2018). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
172. Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики : Постанова Кабінету Міністрів від 03.11.2010 № 996 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-п> (дата звернення : 01.12.2019).
173. Мандичев Д. В. Поняття адміністративно-правового статусу органу виконавчої влади. *Право і суспільство*. 2010. № 5. С. 117-121.
174. Мельничук В. Г. Фінансовий контроль в системі державного управління. *Банківська справа*. 2002. № 2. С. 26-36.
175. Опришко В. Ф. Конституційні основи розвитку законодавства України: монографія. Київ : Інститут законодавства Верховної Ради України, 2001. 186 с.
176. Бандурка О. О. Управління державною податковою службою в Україні : організаційно-правові аспекти : монографія. Харків : Вид-во Національного університету внутрішніх справ, 2005. 506 с.
177. Угровецький О. П. Система оподаткування в Україні : становлення, реформування, адміністрування : монографія. Харків : ТД «Золота миля», 2008. 308 с.
178. Попова С. М. Адміністративно-правовий статус органів державного фінансового контролю в умовах реформування міжбюджетних відносин. *Наше право* № 2, 2015. С. 36-46.
179. Про доступ до публічної інформації : Закон від 13.01.2011 № 2939-VI (в редакції від 01.12.2019). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>

180. Звіт Рахункової палати за 2018 рік URL : https://rp.gov.ua/uploadfiles/Activity/Reports/2018/ZVIT_RP_2018.pdf
181. Звіт про діяльність національного агентства з питань запобігання корупції за 2018 рік [Електронний ресурс]. URL <https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2019/04/Zvit2018-1.pdf>.
182. Харчук О. О. Негативні наслідки діяльності офшорних зон та шляхи їх подолання в Україні. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. № 6(3). С.157-160.
183. Індекс сприйняття корупції. Трансперенсі Інтернешнл Україна. [Електронний ресурс]. URL : <https://ti-ukraine.org/research/index-spryjniattya-koruptsiyi-2018/>.
184. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. [Електронний ресурс]. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.
185. Звітність Департаменту внутрішнього фінансового контролю та аудиту КМДА. Київська міська державна адміністрація. [Електронний ресурс]. URL : <https://old.kyivcity.gov.ua/news/?c=442>.
186. Холошин М. О. Вищим органом аудиту публічних фінансів має стати Рахункова палата. [Електронний ресурс]. URL : https://ukr.lb.ua/blog/matviy_kholoshyn/297382_vishchim_organom_auditu_publichnih.html.
187. Большая Советская Энциклопедия. 3-е изд. Москва, 1973. Т. 13. С.121.
188. Про місцеві державні адміністрації : Закон від 09.04.1999 № 586-XIV (в редакції від 20.10.2019). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/586-14>
189. Звіт про стан реалізації Енергетичної стратегії України на період до 2035 року «Безпека, енергоефективність, конкурентоспроможність» за 2018 рік [Електронний ресурс]. URL : http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/publish/article?art_id=245351489.
190. Адміністративне право України : підручник /ред. Ю. П. Битяк. Київ : Юрінком Інтер, 2005. 544 с.

191. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навч. посібник. Київ : Атіка, 2007. 624 с.
192. Бахрах Д. Н. Административное право : учебник для ВУЗов. Москва : Зерцало, 2003. 608 с.
193. Журавський В. С. Державне будівництво та місцеве самоврядування в Україні : підручник / В. С. Журавський, В. О. Серьогін, О. Н. Ярмиш. Київ : Ін Юре, 2004. 672 с.
194. Рябченко О. П. Держава й економіка : адміністративно-правові аспекти взаємовідносин : монографія. Харків : Вид-во Ун-ту внутр. справ, 1999. 299 с.
195. Алехин А. П. Административное право Российской Федерации / А.П. Алехин, А.А. Кармолицкий, Ю.М. Козлов. Москва, 1997. 672 с.
196. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник : у 2 т. / (редкол.: В. Б. Авер'янов (голова) та ін.). Київ : Юрид. думка, 2007. Т. 2. 592 с.
197. Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання : Наказ Міністерства фінансів від 26.08.2014 № 836 (в редакції від 01.01.2020). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1104-14>
198. Про затвердження Методичних рекомендацій : Наказ Державної фінансової інспекції від 02.12.2013 № 285. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0285815-13> (дата звернення: 01.12.2019).
199. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. Київ : Вища школа, 1994. 364 с.
200. Орлюк О. П. Фінансове право : Навч. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
201. Василик О. Д. Державні фінанси України. Київ : НІОС, 2002. 608 с.
202. Пахомова И. Н. Финансовое право. Харків, 2003. 448 с.

203. Савченко Л. А. Правові проблеми класифікації фінансового контролю за формою. *Науковий вісник Чернівецького університету*. № 180. С. 92-95.
204. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. Аналитический обзор и сборник нормативных актов /сост.: С. О. Шохин, В. И. Шлейников; аналит. разд. и общ. ред. С. О. Шохина. Москва : Прометей, 1998. 324 с.
205. Стефанюк І. Державний фінансовий контроль : класифікаційні характеристики. *Фінанси та банківська справа. Вісник КНТЕУ*. 2011. № 4. С. 42-51.
206. Андрійко О. Ф. Організаційно-правові проблеми державного контролю у сфері виконавчої влади : автореф. дис. ... д-ра. юрид. наук. Київ, 1999. 38с.
207. Мельник О. П. Формування в Україні елементів державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до вимог європейських стандартів. *Фінансове право*. 2007. № 2. С. 38-40.
208. Пупко Г. М. Аудит и ревизия : учебн. пособие. Москва : Книжный дом, 2012. 385 с.
209. Адміністративне право : підручник /за заг. ред. Ю. П. Битяка, В. М. Гаращука, В. В. Зуй. 2-ге вид., переробл. і допов. Харків : Право, 2013. 656 с.
210. Фінансове право : підручник /за заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетманець; Ю. М. Жорнокуй, О. В. Кашкарьова, Т. В. Колесник та ін. Харків : Екограф, 2015. 500 с.
211. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів від 23.10.2013 № 805 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF> (дата звернення : 01.12.2019).

212. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (в редакції від 17.11.2019). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
213. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон від № 21.12.2017 № 2258-VIII. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 01.12.2019).
214. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності. *Фінансовий контроль*. 2003. № 2 (15). С. 9-14.
215. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник. 3-тє вид., доповн. і переробл. Житомир : Рута, 2006. 512 с.
216. Сухарева Л. О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів : протиріччя формування понятійного апарату. *Фінанси України*. 2006. №8. С. 125-131.
217. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності : етап виконання. *Фінансовий контроль*. 2006. № 3(32). С. 43-45.
218. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів від 02.09.2014 № 879 URL : <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення : 01.12.2019).
219. Про затвердження Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення» : Наказ Державної аудиторської служби від 01.12.2016 № 168 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1674-16> (дата звернення : 01.12.2019).
220. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон від 14.10.2014 № 1702-VII (в редакції від 02.01.2020). *База даних*

- «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18>
221. Про затвердження Положення про Державну службу фінансового моніторингу України: Постанова Кабінету міністрів від 29.07.2015 № 537. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-2015-%D0%BF> (дата звернення: 01.12.2019).
222. Дмитренко Е. С. Роль фінансового моніторингу у мінімізації латентності злочинів, передбачених статтями 209 та 209-1 Кримінального кодексу України. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України*. 2014. № 1. С. 43-50.
223. Звіт Державної служби фінансового моніторингу за 2017 рік. [Електронний ресурс]. URL : http://sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2018/20180322/zvit_2017_ukr.pdf.
224. Туболець І. І. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2010. №12. С.135-143.
225. Клімова С.М. Характеристика зарубіжних систем фінансового контролю. *Державне управління та місцеве самоврядування*. Зб. наук. праць Української Академії державного управління при Президенті України. / За заг. ред. Г. І. Мостового. Харків: УАДУ ХФ, 2004. Ч.3: С. 57-61.
226. Про INTOSAI. Офіційний сайт Рахункової палати України. [Електронний ресурс]. URL : <https://rp.gov.ua/INTOS/INTOSAI/?id=129>.
227. Про EUROSAI. Офіційний сайт Рахункової палати України. [Електронний ресурс]. URL : <https://rp.gov.ua/EUROS/EUROSAI/?id=117>.
228. Мексиканська декларація незалежності вищих органів фінансового контролю. [Електронний ресурс]. URL : http://old.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1013545?cat_id=32836.
229. Винник Т. Етапи співпраці України з Міжнародним валютним фондом. [Електронний ресурс]. URL :

http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/21219/2/SEIED_2017_Vynnyk_T-Stages_of_cooperation_Ukraine_156-158.pdf.

230. Талалаев А. Н. Международные договоры в современном мире : монография. Москва, 1973. 315 с.
231. Тиунова О. И. О понятии международного контроля : монография. Москва, 1989. 143 с.
232. Котляров И. И. Правовые вопросы контроля за соблюдением международных обязательств. Москва, 1977. 149 с.
233. Дмитренко Г. В. Проблемы удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду. *Финансовые рынки и ценные бумаги*. 2010. № 1. С. 20-28.
234. Александрович О. О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю : світовий досвід. *Теорія та практика державного управління*. 2014. Вип. 4. С. 375-382.
235. Даценко Г. В. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах / Г.В. Даценко, Д.В. Шпильова, К.Г. Синаченко. [Електронний ресурс]. URL : http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64441.doc.htm.
236. Мазур Я. Верховная контрольная палата Республики Польша (к истории вопроса). *Государство и право*. 1995. № 6. С. 100-110.
237. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль: досвід зарубіжних країн. *Фінансовий контроль*. 2002. № 2. С. 33-36.
238. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах (аналитический обзор) /сост. С.О. Шохин, В.И.Шлейников; под общ. ред.С. О. Шохина. Москва : Прометей, 1998. 658 с.
239. Роль высших органов финансового контроля в бюджетном процессе и государственном управлении: (отчет о проведении международного симпозиума). Киев : Региональное бюро, 1999. 45 с.

240. Погосян Н. Д. Правовой статус высших органов финансового контроля Великобритании, Франции, Германии и Польши. *Государство и право*. 1998. № 2. С. 103-111.
241. Мамишев А. В. Шляхи європеїзації державного аудиту. *Фінанси України*. 2004. № 8. С. 144-150.
242. Пожар Т.О. Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю : дис. канд. екон. наук: 08.00.08. Суми: 2012. 243 с.
243. Попадинець І. І. Особливості здійснення внутрішнього фінансового контролю в країнах ЄС та в Україні м. Арад *International scientific and practical conference «Legal practice in EU countries and Ukraine at the modern stage» : Conference proceedings, (January 25-26, 2019. Arad): Izdevnieciba «Baltija Publishing»*. С. 419-423.
244. Державний фінансовий аудит : методологія та організація : монографія / Є. В. Мних, М. О. Никонович, Н. С. Барабашта ін.; за ред. Є. В. Мниха. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. 319 с.
245. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль : стратегія розвитку. *Фінанси України*. 2009. № 4. С. 3-12.
246. Жовніренко О. В. Фінансовий контроль діяльності сільськогосподарських підприємств : дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2011. 221 с.
247. Органы государственного контроля республики Венгрия: (Подготовлено Главным контрольным управлением Президента Российской Федерации). *Президентский контроль*. 2001. № 3. С. 43.
248. Козырин, А. Новое законодательство о государственном финансовом контроле в Болгарии. *Президентский контроль*. 1996. № 5. С. 62-63.
249. Аудиторська діяльність : особливості діяльності аудиторів в Україні та можливість залучення зарубіжного досвіду / Науковий блог : [Електронний ресурс] : Режим доступу: http://naub.oa.edu.ua/2012/audytorskadiyalnistosobly_vosti-diyalnosti-audytovoriv-v-ukrajini-ta-mozhlyvist-zaluchennya-zarubizhnoho-dosvi-du/

250. Михайленко О. Г. Зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20(2). С. 180-186.
251. Чічкань М. В. Історичний розвиток аудиту та його характеристика. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62026.doc.htm
252. Керівні принципи аудиту державних фінансів. Збірник базових документів INTOSAI. Проект ПРООН із врядування «Доброчесність на практиці». Київ, 2001. С. 23.
253. Гутцайт Е. М. О концепции финансового контроля. *Аудитор*. 2006. №6. С. 36-47.
254. Позняковська Н. М. Державний фінансовий контроль в Україні : стан та перспективи. *Вісник НУВГП: Економіка*. 2007. № 4. С. 88-96.
255. Про Комісію з питань правової реформи : Указ Президента від 21.06.2019 № 421/2019. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/421/2019>
256. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів // Керівні принципи аудиту державних фінансів : збірник базових документів INTOSAI. Київ, 2009. 248 с.
257. Попадинець І. І. Перспективи розвитку правового регулювання фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО*. Випуск 45. Том 2. Ужгород 2017. С. 35-38.
258. Поліщук В. В. Здійснення фінансового контролю на місцевому рівні Формування механізму регіонального управління в Україні : *Харківський регіональний інститут державного управління*. Харків : Вид-во ХарРІ УАДУ «Магістр», 2002. С. 211-213.

259. Луніна І. О. Формування місцевих бюджетів на основі принципу еквівалентності : шлях до ефективної бюджетної системи України. *Фінанси України*. 2010. № 9. С. 14-19.
260. Піхоцький В. Ф. Формування єдиної системи державного фінансового контролю - шлях до уніфікації та узгодженості контролю державних фінансів. *ЕКОНОМІКА, фінанси, грошовий обіг і кредит. БІЗНЕС ІНФОРМ* № 12. 2014. С. 392-396.
261. Білуха М. Т. Фінансовий контроль : теорія, ревізія, аудит: підручник /М.Т.Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко; за ред. проф. М.Т.Білухи. Київ : Українська академія оригінальних ідей, 2006. 888 с.
262. Любенко А. М. Актуальні питання стандартизації фінансового контролю. *БІЗНЕС ІНФОРМ*. 2015. № 1 С. 331-336.
263. Попадинець І. І. Впровадження у національну практику вимог міжнародних стандартів фінансового контролю. *Тенденції розвитку юридичної науки в інформаційному суспільстві* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 29-30 грудня 2017 р.) Одеса, 2017. С. 159-162.
264. Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію: міжнародний документ від 20.11.2009. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_990 (дата звернення: 01.12.2019).
265. Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю. *Фінансове право*. 2013. № 4. С 83-92.
266. Тенденції тіньової економіки. Офіційний сайт Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України [Електронний ресурс]. URL : <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.

267. Пусторослев П. П. Анализ понятия о преступлении. Москва, 1892. [Електронний ресурс]. URL : <http://allpravo.ru/library/doc101p/instrum4488/>.
268. Європейська конвенція про видачу правопорушників : Міжнародний документ від 13.12.1957 (в редакції від 20.09.2012) База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_033 (дата звернення: 01.12.2019).
269. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність : теоретичний аналіз : монографія. Одеса : Юридична література, 2008. 504 с.
270. Клименко Н. Окремі аспекти відповідальності за порушення бюджетного законодавства в Україні. *Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України*. 2012. Вип. 1. С. 139-146.
271. Про банки і банківську діяльність : Закон від 07.12.2000 № 2121-III (в редакції від 19.01.2020). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>
272. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон від 12.07.2001 № 2664-III (в редакції від 19.01.2020). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14>
273. Положення про особливості організації та проведення внутрішнього аудиту (контролю) в професійних учасниках фондового ринку : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19.07.2012 № 996 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1628-12> (дата звернення: 01.12.2019).

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Попадинець І. І. Форми фінансового контролю: проблеми класифікації у правовій літературі. *Митна справа*. 2011. № 3 (75). Ч. 2. С. 258-264.
2. Попадинець І. І. Законність і фінансова дисципліна як основні принципи здійснення фінансового контролю. *Митна справа*. 2011. № 6 (78), Ч. 2, книга 1. С. 210-215.
3. Попадинець І. І. До питання про поняття і сутність фінансового контролю. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2011. Вип. 4. С. 206-216.
4. Попадинець І. І. Счетная палата в системе органов государственного финансового контроля Украины. *LEGEA SI VIATA*. 2014. № 6/3. С. 99-102.
5. Попадинець І. І. Правові форми здійснення фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2015. Випуск 4. Том. 2. С.132-135.
6. Попадинець І. І. Визначення основних принципів фінансового контролю у законодавстві України. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. Випуск 6. Том 2. С. 132-135. (Видання включено до міжнародної наукометричної бази даних «Index Copernicus International» (Польща).
7. Попадинець І. І. Перспективи розвитку правового регулювання фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2017. Випуск 45. Том 2. С. 35-38. (Видання включено до міжнародної наукометричної бази даних «Index Copernicus International» (Польща).
8. Попадинець І. І. Поняття і сутність фінансового контролю як правової категорії. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Випуск 5. Т. 2. С. 132-136. (Видання включено до міжнародної наукометричної бази даних «Index Copernicus International» (Польща)).
9. Попадинець І. І. Визначення організаційно-правових форм фінансового контролю: проблемні питання теорії та практики. *Право і суспільство*. 2018. № 1. С. 222-227. (Видання включено до міжнародної наукометричної бази даних «Index Copernicus International» (Польща).

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

10. Попадинець І. І. Місце Рахункової палати в системі органів контролю. *Правова система в умовах розвитку сучасної державно-правової дійсності* :

генезис та напрями вдосконалення : збірник матеріалів юридичної науково-практичної Інтернет-конференції «Актуальна юриспруденція». (м. Київ, 15 грудня 2011 р.). К., 2011. С. 99-103.

11. Попадинець І. І. Інститут фінансового контролю в системі фінансового права. *Національне та міжнародне право в сучасному вимірі* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Запоріжжя, 28-29 вересня 2012 р.). [у 2-х ч.]. Запоріжжя : «Істина», 2012. Ч. II. С. 61-63.

12. Попадинець І. І. Проблемні питання фінансового контролю у бюджетній сфері. *Юриспруденція: актуальні проблеми теорії і практики* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 05-06 жовтня 2012 р.). [у 2-х ч.]. Львів : «Центр правничих ініціатив», 2012. Ч. II. С. 37-39.

13. Попадинець І. І. Принципи фінансового контролю: питання систематизації. *Актуальні питання юридичної науки – 2013* : збірник доповідей та статей Всеукраїнської науково-практичної конференції «Актуальні питання юридичної науки – 2013» (м. Львів, 26 квітня 2013 року). Львів : Львівський інститут Міжрегіональної академії управління персоналом, 2013. С. 121-129.

14. Попадинець І. І. Особливості управлінських відносин у сфері фінансового контролю України. *Державне регулювання суспільних відносин : розвиток законодавства та проблеми правозастосування* : Міжнародна науково-практична конференція, (м. Київ, 8-9 липня 2016 р.). К., 2016. С.109-112.

15. Попадинець І. І. Проблемні питання визначення організаційно-правових форм фінансового контролю. *Актуальні проблеми правових наук в євроінтеграційному вимірі* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 15-16 грудня 2017 року). Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2017. Ч. 2. С. 43-46.

16. Попадинець І. І. Впровадження у національну практику вимог міжнародних стандартів фінансового контролю. *Тенденції розвитку юридичної науки в інформаційному суспільстві* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 29-30 грудня 2017 р.) Одеса, 2017. С. 159-162.

17. Попадинець І. І. Особливості здійснення внутрішнього фінансового контролю в країнах ЄС та в Україні. *International scientific and practical conference «Legal practice in EU countries and Ukraine at the modern stage»* : Conference proceedings, (January 25-26, 2019. Arad). Arad : Izdevnieciba «Baltija Publishing». 2019. С. 419-423.



УКРАЇНА
 ЛЬВІВСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
 ДЕПАРТАМЕНТ ЕКОНОМІЧНОЇ ПОЛІТИКИ
 ЄДРПОУ 38557560, 79008, м. Львів, вул. В. Винниченка, 18 тел. 261-21-55, факс 235-60-80
 E-mail: guc@loda.gov.ua

25.11.2019 № 1-12/1123 На № _____ від _____

Довідка

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
 Попадинця Ігоря Ігоровича
 Департаментом економічної політики
 Львівської обласної державної адміністрації**

Основні положення та результати дисертаційного дослідження Попадинця Ігоря Ігоровича на тему: «Організаційно-правові форми фінансового контролю» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право впроваджено у практичну діяльність органів самоврядування. Зокрема, підрозділ 2.1 Сутність державного управління у сфері здійснення фінансового контролю та підрозділ 2.2 Система та правовий статус органів фінансового контролю впроваджено у діяльність Департаменту економічної політики Львівської обласної державної адміністрації.

На особливу увагу заслуговують результати щодо:

- удосконалення законодавства щодо здійснення внутрішнього аудиту в органах місцевого самоврядування та посилення відповідальності за неефективне використання бюджетних коштів (п. 1.3, розділу 1);
- впровадження в податкову систему вагомих за величиною, реальних і зручних за мобілізацією місцевих податків і зборів (п. 1.3, розділу 1);
- активного впровадження процесу децентралізації управлінських функцій влади (п. 2.1, розділу 2);
- розширення можливості організаційного, фінансового та адміністративного впливу місцевих органів самоврядування на соціально-економічні перетворення регіонів (п. 3.2, розділу 3).

Т.в.о. директора

Степан КУЙБИДА

Львівський інститут
Приватного акціонерного товариства
«Вищий навчальний заклад
«Міжрегіональна Академія управління персоналом»

вул. Гетьмана Мазепи, 29
м. Львів, 79059
тел.: (032) 294-00-81, (032) 224-94-00
www.li-maup.edu.lviv.ua

« 13 » січня 20 20 р. № 3/20



Lviv Institute
The Private Joint-Stock Company
«Higher education institution
«Interregional Academy of Personnel Management»

29, hetman Mazepa St., Lviv
Tel: (032) 224-94-00, (032) 294-00-81
www.li-maup.edu.lviv.ua

ДОВІДКА

про використання результатів дисертаційного дослідження
Попадинця Ігоря Ігоровича у викладанні навчальних дисциплін

Основні положення дисертаційного дослідження Попадинця Ігоря Ігоровича на тему: «Організаційно-правові форми фінансового контролю» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук впроваджені в освітній процес Львівського інституту ПрАТ «ВНЗ» МАУП та застосовуються у викладанні таких дисциплін, як «Адміністративне право», «Фінансове право», «Бюджетне право», при підготовці навчальних та робочих програм, лекційного курсу, планів семінарських робіт і практичних занять, питань для контролю успішності студентів, при підготовці бакалаврських, магістерських кваліфікаційних робіт студентами спеціальностей 081 «Право».

Зокрема, в освітній процес впроваджено обґрунтовані пропозиції норм Конституції України від 28.06.1996 р № 254_к/96_{вр}, Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ, Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII, Закону України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 р. № 1700-VII, «Положення про Державну аудиторську службу України» від 03.02.2016 р. № 43 щодо здійснення фінансового контролю.

Директор



Л.І.Лелик



001530

УКРАЇНА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

вул. С. Бандери, 12, Львів, 79013, тел. (380-32) 237-49-93, 258-27-58, факс: (380-32) 258-26-80
ел. пошта: coffice@lpnu.ua, інтернет: www.lp.edu.ua

17.01.2020 № 67-01-85

на № _____

До спеціалізованої вченої ради К 70.895.02
Хмельницького університету управління та права
імені Леоніда Юзькова

ДОВІДКА

про використання результатів дисертаційного дослідження
Попадинця Ігоря Ігоровича
на тему: «Організаційно-правові форми фінансового контролю»
у викладанні навчальних дисциплін

Основні положення та результати дисертаційного дослідження Попадинця Ігоря Ігоровича на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук впроваджені в освітній процес Національного університету «Львівська політехніка» та застосовуються при підготовці бакалаврських, магістерських кваліфікаційних робіт студентами спеціальностей 081 «Право», у викладанні дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право», «Бюджетне право» для студентів спеціальності 6.030401 «Правознавство», 081 «Право», при підготовці навчальних та робочих програм, планів семінарських робіт і практичних занять, питань для контролю успішності студентів зазначених спеціальностей. Зокрема, в освітньому процесі впроваджено запропоновані Попадинцем І.І.:

- визначення поняття «фінансовий контроль», його сутності та правової природи (розділ 1, підрозділ 1.1 «Сутність та правовий зміст категорії «фінансовий контроль»);
- обґрунтування принципів фінансового контролю (розділ 1, підрозділ 1.1 «Сутність та правовий зміст категорії «фінансовий контроль»);
- визначення форм та видів фінансового контролю (розділ 2, підрозділ 2.3 «Форми та види державного фінансового контролю»);
- дослідження системи та правового статусу органів фінансового контролю (розділ 2, підрозділ 2.2 «Система та правовий статус органів фінансового контролю»).

Проректор з науково-педагогічної роботи
Національного університету
«Львівська політехніка»,
к.т.н., доцент

О. Р. Давидчак

виконавець:
Н.П. Бортник
(032) 258-30-29

Структура законопроекту «Про фінансовий контроль»

Структура законопроекту передбачає такі розділи:

- I. Загальні положення
- II. Види фінансового контролю
- III. Система органів фінансового контролю
- IV. Повноваження і координація діяльності контролюючих органів
- V. Взаємодія органів фінансового контролю з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності, іншими юридичними особами, фізичними особами – підприємцями
- VI. Об'єкти фінансового контролю
- VII. Організація та способи здійснення фінансового контролю
- VIII. Забезпечення діяльності суб'єктів фінансового контролю
- IX. Відповідальність за порушення законодавства України у сфері здійснення фінансового контролю
- X. Матеріальне та кадрове забезпечення суб'єктів фінансового контролю
- XI. Прикінцеві та перехідні положення

**КІЛЬКІСТЬ ОСІБ ПРИТЯГНУТИХ ДО АДМІНІСТРАТИВНОЇ
ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ФІНАНСОВОГО
ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ У 2016–2018 Р.Р.**

№ п/ п	Номер статті КУпАП	Рік					
		2016 ¹		2017 ²		2018 ³	
		Кількість осіб, щодо яких розглянуто справи	у тому числі винесено рішення про накладення адміні- стратив- ного стягнення	Кількість осіб, щодо яких розглянуто справи	у тому числі винесено рішення про накладення адміні- стратив- ного стягнення	Кількість осіб, щодо яких розглянуто справи	у тому числі винесено рішення про накладення адміні- стратив- ного стягнення
1	162	996	763	648	554	263	186
2	163-1	9938	5141	9905	4961	12757	5547
3	163-4	7519	5227	2928	1800	3803	2271
4	163-12	4	1	-	-	-	-
5	164	3515	872	4869	3493	4166	796
6	164-1	8666	8414	1514	1508	3094	3072
7	164-2 ⁴	5311	5251	2871	2837	2799	2790
8	164-4	12	6	1	-	6	3
9	164-12	186	81	183	148	101	61
10	164-14	447	68	315	234	288	57
11	164-15	-	-	2	2	1	-
12	164-16	704	363	591	288	522	239
13	165-1	26828-	25701	6975	6979	11795	11286
14	165-2	28	26	70	63	58	55
15	165-4	551	546	367	366	327	322
16	166-5	22	20	14	14	1	-
17	166-6	7	3	6	6	5	3
18	166-8	-	-	-	-	2	2
19	166-9	23	14	22	22	12	5
20	166-21	-	-	2	1	3	-
21	172-6	239	180	2915	2234	7268	3824
22	172-9	12	9	11	10	2	1

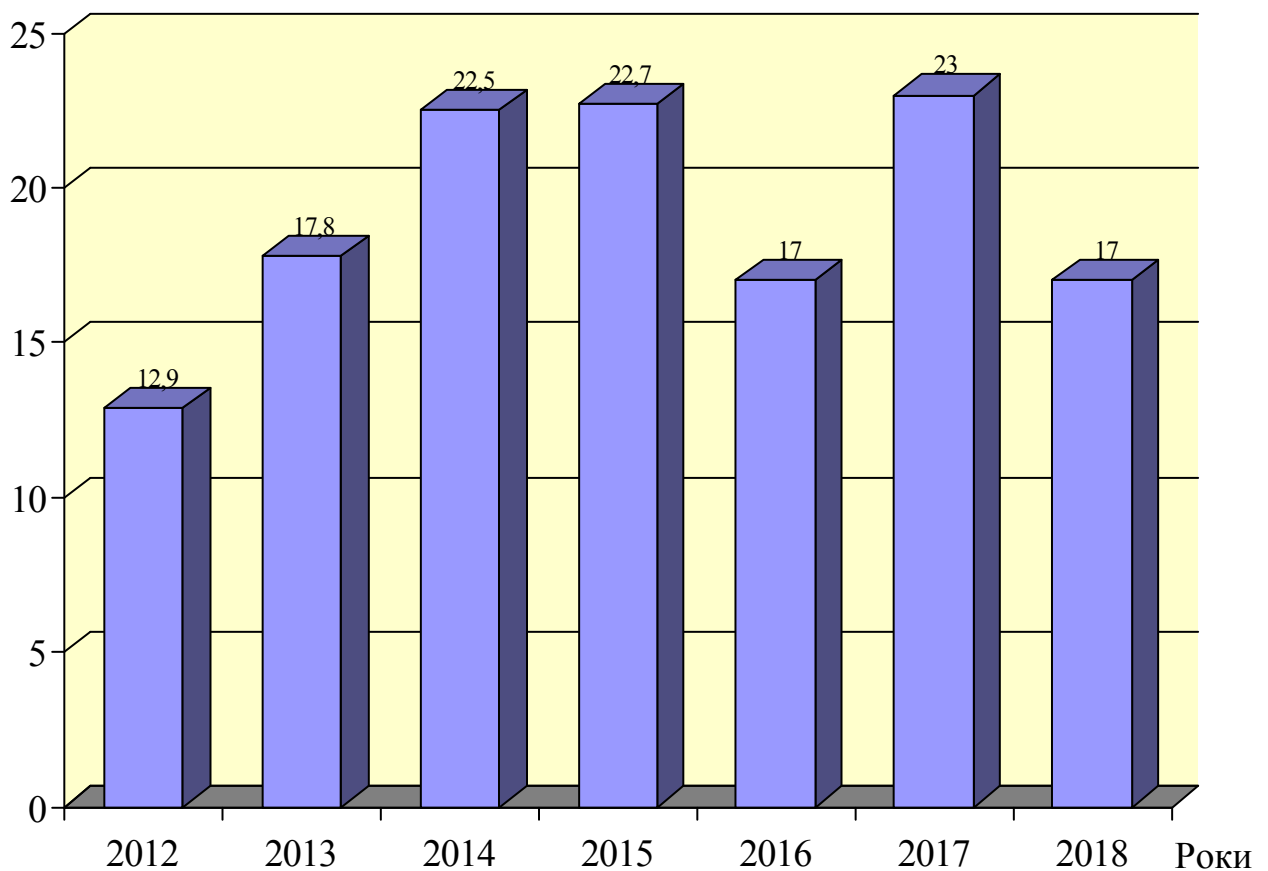
¹ Адміністративні правопорушення в Україні у 2016 році. Статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. К., 2017, 205 с., С. 10, 25, 27, 29, 33, 43.

² Адміністративні правопорушення в Україні у 2017 році. Статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. К., 2018. 223 с., С. 9, 25, 27, 29, 33, 43.

³ Адміністративні правопорушення в Україні у 2018 році. Статистичний бюлетень. База даних Державної служби статистики в Україні. URL: www.ukrstat.gov.ua.

**ОБСЯГИ ВИЯВЛЕНИХ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ УКРАЇНИ
ПОРУШЕНЬ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА НЕЕФЕКТИВНОГО
ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ, ПОРУШЕНЬ ТА НЕДОЛІКІВ
АДМІНІСТРУВАННЯ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ⁵**

млрд.грн



Додаток Є

⁵Звіт Рахункової палати за 2016 рік. Київ, 2017. 283 с.
Звіт Рахункової палати за 2017 рік. Київ, 2018. 316 с.
Звіт Рахункової палати за 2018 рік. Київ, 2019. 156 с.

**ВЗАЄМОДІЯ МІЖ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ ТА
ПРАВООХОРОННИМИ ОРГАНАМИ УКРАЇНИ У 2012–2018 Р.Р.⁶**



⁶Звіт Рахункової палати за 2015 рік. Київ, 2016. 332 с. С. 12; https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2015.pdf

Звіт Рахункової палати за 2016 рік. Київ, 2017. 283 с.
https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2016.pdf

Звіт Рахункової палати за 2017 рік. Київ, 2018. 316 с.
https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2017.pdf

Звіт Рахункової палати за 2018 рік. Київ, 2019. 156 с.
https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2018/ZVIT_RP_2018.pdf

НЕЕФЕКТИВНЕ УПРАВЛІННЯ КОШТАМИ



Звіт Рахункової палати за 2014 рік.	Київ,	2015.	216	с
https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/zvit_2014.pdf				
Звіт Рахункової палати за 2015 рік.	Київ,	2016.	332	с.
https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2015.pdf				
Звіт Рахункової палати за 2016 рік.	Київ,	2017.	283	с.
https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2016.pdf				
Звіт Рахункової палати за 2017 рік.	Київ,	2018.	316	с.
https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2017.pdf				