

НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ
«КИЇВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ
імені ІГОРЯ СІКОРСЬКОГО»
Факультет соціології і права
Кафедра теорії та практики управління

«На правах рукопису»
УДК 351.72:336.148

«До захисту допущено»

В. о. завідувача кафедри

Р.І. Пашов

«___» _____ 2024 р.

Магістерська дисертація

на здобуття ступеня магістра

ОПП «Публічне адміністрування та електронне урядування»

зі спеціальності 281 Публічне управління та адміністрування

на тему: «Організація державного фінансового контролю в публічному
управлінні»

Виконала:

студентка VI курсу, групи ПУ-322мп
Дмитрашко Людмила Іванівна

(підпис)

Науковий керівник:

професор кафедри теорії та практики управління,
д. наук з держ. упр., професор,
Ткачова Наталія Миколаївна

(підпис)

Рецензент:

доцент кафедри філософії, канд. іст. наук, доцент,
Фесенко Андрій Миколайович

(підпис)

Засвідчую, що у цій кваліфікаційній
роботі немає запозичень з праць інших
авторів без відповідних посилань.

Студентка _____
(підпис)

Київ – 2024 року

Національний технічний університет України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»
Факультет соціології і права
Кафедра теорії та практики управління

Рівень вищої освіти – другий (магістерський)

Спеціальність – 281 «Публічне управління та адміністрування»

Освітньо-професійна програма «Публічне адміністрування та електронне урядування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В. о. завідувача кафедри

_____ Ростислав ПАШОВ

«___» _____ 20__ р.

ЗАВДАННЯ

на магістерську дисертацію студенту

Дмитрашко Людмилі Іванівни

1. Тема дисертації «Організація державного фінансового контролю в публічному управлінні», науковий керівник дисертації Ткачова Наталія Миколаївна, д. наук з держ. упр., професор, затверджена наказом по університету від «24» листопада 2023 р. № 5368-с.
2. Термін подання студентом дисертації 15.01.2024
3. Об'єкт дослідження – державний фінансовий контроль.
4. Предмет дослідження (вихідні дані) – сучасний стан впровадження і реалізації заходів публічного управління у сфері державного фінансового контролю.
5. Перелік завдань, які потрібно розробити:
 - опанувати теоретичні основи та практично розглянути стан впровадження і реалізації заходів публічного управління у сфері державного фінансового контролю;

– проаналізувати реалізацію адміністративної реформи та процеси гуманізації політичних та економічних перетворень влади у сфері державного фінансового контролю;

– розкрити сутність публічного управління в сфері державного фінансового контролю;

– дослідити впровадження галузевих, міжгалузевих та регіональних засад управління у сфері державного фінансового контролю;

– ідентифікувати основні проблеми законодавчого забезпечення у сфері державного фінансового контролю;

– обґрунтувати основні напрями та надати рекомендації щодо удосконалення методів публічного управління в процесі імплементації основних положень адміністративної реформи.

6. Орієнтовний перелік графічного (ілюстративного) матеріалу: 7 рисунків, 6 таблиць.

7. Орієнтовний перелік публікацій: 1 наукова стаття у фаховому виданні.

8. Дата видачі завдання 09.10.2023

Календарний план

| № з/п | Назва етапів виконання магістерської дисертації | Термін виконання етапів магістерської дисертації | Примітка |
|-------|--|--|----------|
| 1 | Визначення напрямку наукового дослідження | 09.10.2023 – 13.10.2023 | |
| 2 | Вивчення літературних джерел з предмету дослідження | 13.10.2023 – 31.10.2023 | |
| 3 | Складання розгорнутого плану магістерської дисертації та обговорення його з науковим керівником | 20.10.2023 – 31.10.2023 | |
| 4 | Підготовка розділу 1 «Публічне управління в сфері державного фінансового контролю» | 01.11.2023 – 09.11.2023 | |
| 5 | Підготовка розділу 2 «Дослідження стану впровадження і реалізації заходів публічного управління у сфері державного фінансового контролю» | 10.11.2023 – 16.11.2023 | |

| | | | |
|----|--|----------------------------------|--|
| 6 | Участь в науково-практичних конференціях з підготовкою до публікації тез доповідей | протягом навчання в магістратурі | |
| 7 | Підготовка розділу 2 «Дослідження стану впровадження і реалізації заходів публічного управління у сфері державного фінансового контролю» | 17.11.2023 – 30.11.2023 | |
| 8 | Розробка пропозицій і рекомендацій для написання третього розділу магістерської дисертації | 01.12.2023 – 10.12.2023 | |
| 9 | Підготовка розділу 3 «Напрямки удосконалення системи публічного управління у сфері державного фінансового контролю» | 11.12.2023 – 19.12.2023 | |
| 10 | Оформлення магістерської дисертації | 20.12.2023 – 24.12.2023 | |
| 11 | Подання магістерської дисертації науковому керівникові для написання відгуку | 25.12.2023 – 31.12.2023 | |
| 12 | Попередній захист магістерської дисертації | 01.01.2024 – 07.01.2024 | |
| 13 | Передача магістерської дисертації рецензенту для рецензування і написання рецензії | 08.01.2024 – 14.01.2024 | |

Студент

Людмила ДМИТРАШКО

Науковий керівник

Наталія ТКАЧОВА

АНОТАЦІЯ

Дмитрашко Л.І. Організація державного фінансового контролю в публічному управлінні – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Магістерська дисертація на здобуття ступеня магістра за освітньо-професійною програмою «Публічне адміністрування та електронне урядування» зі спеціальності 281 «Публічне управління та адміністрування». – Національний технічний університет України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського», Кафедра теорії та практики управління, Київ, 2024.

Магістерська дисертація присвячена дослідженню стану впровадження галузевих, міжгалузевих та регіональних механізмів управління у сфері державного фінансового контролю. У роботі розглянуто сутність публічного управління в сфері державного фінансового контролю, стан впровадження і реалізації заходів публічного управління у сфері державного фінансового контролю. Проаналізовано ефективність реалізації адміністративної реформи та процеси гуманізації політичних та економічних перетворень влади у сфері державного фінансового контролю в Україні. Внаслідок дослідження загального стану у сфері державного фінансового контролю в Україні, ідентифіковано основні проблеми законодавчого забезпечення здійснення державного фінансового контролю, а також обґрунтовано основні напрями посилення впливу громадянського суспільства на процеси реалізації державного фінансового контролю.

Ключові слова: фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, публічне управління, бюджетні кошти, громадський вплив, адміністративна реформа, цифрова трансформація державного управління.

SUMMARY

Dmytrashko L.I. Organization of state financial control in public administration – Qualification work on manuscript rights.

Master's thesis for obtaining a master's degree under the educational and professional program "Public administration and e-government" in the specialty 281 "Public administration and administration". – National Technical University of Ukraine "Ihor Sikorsky Kyiv Polytechnic Institute", Department of Management Theory and Practice, Kyiv, 2024.

The master's thesis is devoted to the study of the state of implementation of sectoral, inter-sectoral and regional management mechanisms in the field of state financial control. The paper examines the state of implementation and implementation of public management measures in the field of state financial control, the essence of public management in the field of state financial control. The effectiveness of the implementation of the administrative reform and the processes of humanization of political and economic transformations of power in the sphere of state financial control in Ukraine are analyzed. As a result of the study of the general situation in the field of state financial control in Ukraine, the main problems of legislative support for the implementation of state financial control were identified, and the main directions of strengthening the influence of civil society on the processes of implementation of state financial control were also substantiated.

Key words: financial control, state financial control, public administration, budget funds, public influence, administrative reform, digital transformation of public administration.

ЗМІСТ

| | |
|--|------------|
| ВСТУП..... | 8 |
| РОЗДІЛ 1 ПУБЛІЧНЕ УПРАВЛІННЯ В СФЕРІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ..... | 13 |
| 1.1. Сутність та роль державного фінансового контролю в публічному управлінні... | 13 |
| 1.2. Правові засади реалізації публічного управління у сфері державного фінансового контролю | 19 |
| 1.3. Складові елементи системи державного фінансового контролю | 29 |
| Висновки до Розділу 1..... | 41 |
| РОЗДІЛ 2 ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ ВПРОВАДЖЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАХОДІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ..... | 44 |
| 2.1. Аналіз реалізації адміністративної реформи у сфері державного фінансового контролю | 44 |
| 2.2. Дослідження стану впровадження галузевих, міжгалузевих та регіональних механізмів управління у сфері державного фінансового контролю..... | 54 |
| 2.3. Аналіз процесів гуманізації політичних та економічних перетворень влади у сфері державного фінансового контролю | 62 |
| Висновки до Розділу 2..... | 69 |
| РОЗДІЛ 3 НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ . | 71 |
| 3.1. Пропозиції щодо удосконалення методів публічного управління в процесі імплементації основних положень адміністративної реформи | 71 |
| 3.2. Розробка пропозицій щодо посилення впливу громадянського суспільства в сфері фінансового контролю | 83 |
| 3.3. Впровадження кращих практик країн ЄС щодо формування моделей державного фінансового контролю | 92 |
| Висновки до Розділу 3..... | 99 |
| ВИСНОВКИ І РЕКОМЕНДАЦІЇ | 101 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 106 |

ВСТУП

Актуальність теми. Сьогоднішня нашої держави характеризується кардинальними змінами за усіма сферами суспільного життя, що обумовлює необхідність трансформації системи управління суспільними справами.

Наразі Україна досягає високого рівня інтеграції з Європейським Союзом, паралельно застосовуючи досвід розвинених європейських країн публічного управління.

Основою будь-якого управлінського процесу має бути належний стан публічного адміністрування. Надвисока невідповідність поточного стану суспільних відносин до управлінської моделі, котра поступово запроваджується останніми роками, характеризує нормативно-правовий механізм підтримки контрольної діяльності в державі. Разом з тим, варто пам'ятати, що адміністрування не може бути ізольованим від суспільного розвитку. На формування нормативно-правових та інституційних засад публічного адміністрування здійснює вплив велика сукупність факторів, що модернізують та наділяють новими характеристиками, потребує розробки та запровадження сучасних форм контролю від суб'єктів публічного адміністрування.

Державний фінансовий контроль є вагомим функцією управління фінансовою системою, що спрямована на упередження та запобігання фінансово-економічних порушень у сфері використання бюджетних коштів та сприяє соціально-економічному розвитку країни. Від своєчасності та обґрунтованості рішень щодо державного фінансового контролю певним чином залежить результативність бюджетної політики. На ефективність державного фінансового контролю впливають рівень узгодженості та системності контрольних дій уповноважених органів, інституційні засади функціонування державного фінансового контролю.

Роль державного фінансового контролю можна відстежити через сфери його практичного застосування: у соціальній сфері фінансовий контроль являється індикатором відхилень від запланованих параметрів; у політичній сфері фінансовий контроль являється підґрунтям формування належного рівня

демократії; у сфері державного нормативно-правового регулювання фінансовий контроль являється економічним мотиваційним чинником.

Недооцінка ролі державного фінансового контролю в умовах сьогодення відіграє ключову роль в формуванні кризових явищ, котрі супроводжують вітчизняну економічну систему. Наявність нагальної потреби формування дієвої та ефективної фінансової системи, і як наслідок належної фінансової дисципліни, котрі забезпечать належну мінімізацію наявних фінансових порушень, створює необхідність більш ретельного вивчення питання розвитку фінансового контролю в Україні.

Водночас, системний розвиток економіки та відповідно економічного добробуту суспільства і держави неможливий в сучасних умовах без розвитку інституту державного фінансового контролю. Стійке зростання видаткової частини державного бюджету, особливо в умовах повномасштабної війни з росією, ставить на чільне місце ризики та загрози, що об'єктивно виникають через порушення чинного бюджетного законодавства, особливо у сфері нераціонального, неефективного чи навіть злочинного використання бюджетних коштів. Подолання цих ризиків та загроз дасть змогу не тільки забезпечити покращення дохідності бюджетів усіх рівнів, але й реалізувати повне та своєчасне фінансування усіх нагальних та важливих державних програм, планів, концепцій тощо.

Разом з тим, сьогодні у вітчизняній системі державного фінансового контролю, незважаючи на численні спроби його системного оновлення, реформування та гуманізації, складається доволі непроста ситуація щодо покращення результативності діяльності окремих служб та структур, розбіжності у їх функціях та підпорядкованості, часте дублювання контрольних функцій, тощо. Також часто спостерігаються морально й технічно застарілі форми і методи проведення фінансового контролю, інформаційний вакуум стосовно результативності проведення аудиторських перевірок, недоліки та упущення у самій організації здійснення контролюючої діяльності.

Усе це вимагає сьогодні зміни та оновлення існуючої системи державного фінансового контролю в Україні, передусім у плані здійснення продуманих та ефективних заходів публічного управління у даній сфері. А це, в свою чергу, неможливо без ґрунтовного системного аналізу проблем, суперечностей та протиріч у сфері державного фінансового контролю і аудиту, моніторингу діяльності усіх служб, органів та структур, що здійснюють контрольньо-фінансову діяльність. Саме це і визначає актуальність, важливість і значимість даного дослідження.

Зв'язок кваліфікаційної роботи з науковими програмами, планами, темами кафедри. Кваліфікаційна робота виконана на кафедрі теорії та практики управління факультету соціології і права Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського» згідно з ініціативною темою кафедри теорії та практики управління «Цифрова трансформація державного управління та місцевого самоврядування: виклики та можливості для досягнення ЦСР» (Державний реєстраційний номер: 0123U101483) відповідно до якої досліджено особливості організації державного фінансового контролю в публічному управлінні.

Стан наукової розробленості проблеми. Дослідженням теоретичних засад та практичних аспектів стану впровадження і реалізації заходів публічного управління у сфері державного фінансового контролю займалися відомі вчені, зокрема О.О. Александрович, Л.М. Дрозд, І. Іванова, В.М. Мельник, В.М. Русін, В.Ф. Піхоцький, О.А. Шевчук, В.М. Шулюк та інші.

Об'єктом дослідження є державний фінансовий контроль в системі публічного управління.

Предмет дослідження – сучасний стан впровадження і реалізації заходів публічного управління у сфері державного фінансового контролю.

Мета дослідження. Визначення напрямів посилення державного фінансового контролю та залучення громадськості до процесів його здійснення.

Відповідно до поставленої мети дослідження були виділені його завдання:

- 1) виявити сутність та роль публічного управління в сфері державного фінансового контролю;
- 2) проаналізувати складові елементи системи державного фінансового контролю;
- 3) проаналізувати правові засади реалізації публічного управління у сфері державного фінансового контролю;
- 4) дослідити нормативно-правову базу здійснення державного фінансового контролю у публічному управлінні;
- 5) здійснити аналіз реалізації адміністративної реформи у сфері державного фінансового контролю;
- 6) провести дослідження стану впровадження галузевих, міжгалузевих та регіональних механізмів управління у сфері державного фінансового контролю;
- 7) провести аналіз процесів гуманізації політичних та економічних перетворень влади у сфері державного фінансового контролю;

Методологія та методи дослідження. У процесі дослідження даної теми були використані загальнонаукові та спеціальні методи, що дозволили всебічно вивчити теоретичні основи та практично розглянути стан впровадження і реалізації заходів публічного управління у сфері державного фінансового контролю. У ході дослідження використовувались такі загальнонаукові методи, як метод аналізу та синтезу, методи індукції та дедукції. В основі лежить системно-структурний метод, за допомогою якого аналізується стан заходів публічного управління у сфері державного фінансового контролю, аналізується вплив та взаємодія між елементами системи органів державного фінансового контролю та способами її функціонування. Для уточнення наукових понять з тематики дослідження стану заходів публічного управління був використаний метод теоретичного узагальнення та порівняння.

Наукова новизна дослідження полягає у тому, що було визначено ключові засади та аспекти системної модернізації та реформування існуючої системи механізму державного фінансового контролю, обґрунтовано необхідність проведення трансформаційних змін на засадах гуманізації та оптимізації в

організаційній структурі державних органів, що уповноважені здійснювати державний фінансовий контроль.

Публікації. За результатами досліджень опубліковано статтю в фаховому журналі з державного управління, категорії Б «Публічне управління і адміністрування в Україні», випуск 37/2023 : Ткачова Н.М., Дмитрашко Л.І. Публічне управління в сфері державного фінансового контролю [71].

Структура дослідження обумовлена його метою і складається зі вступу, трьох розділів, дев'яти підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 114 сторінок, в тому числі список використаних джерел на 9 сторінках, що містить 77 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ПУБЛІЧНЕ УПРАВЛІННЯ В СФЕРІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Сутність та роль державного фінансового контролю в публічному управлінні

Управління як об'єктивна константа являється універсальним та багатоаспектним явищем, притаманним для усіх країн. Публічне управління передбачає цільовий вплив на суспільство, впорядкування та розвиток.

Публічне управління являється системою наукових знань, котре інтегрує суспільні науки (історичні, економічні, політичні та соціальні) та зосереджені на функціях, процесах та методах управління, котрі знаходять своє відображення в діяльності держави через призму фінансового контролю.

У контексті зазначеного варто розглянути основні етапи розвитку публічного управління.

Перший етап зародження публічного управління науковцями відзначається з початку 1880 р. по середину 1920 р. До основних представників даного етапу варто віднести: М. Вебера, А. Файоля та В. Вільсона. Через призму наукового явища публічне управління вперше було досліджено В. Вільсоном, котрий у своїх дослідженнях наголошував про існування відмінностей між політичною наукою та наукою державного управління. Таким чином, Вільсон виділив адміністративне управління, заклавши в його сутність визначення конкретної діяльності уряду та комплексну взаємодію за мінімальних затрат [3, с. 24].

Таким чином, розглядаючи сутність публічного управління з точки зору початкового етапу його формування, варто відзначити наявність очевидного протиріччя: «політика-управління», аналіз котрого дав змогу встановити залежність між розвитком політики та процесом управління.

Другий етап зародження публічного управління відзначається з 1920 по 1950 р.р., його представниками визначено: М. Фоллет, А. Маслоу, Р. Саймона,

Д. Уалдо. Кожен із зазначених представників окреслив власне бачення досліджуваного поняття.

Так, Р. Саймоном було розроблено концепцію «обмеженої раціональності» та відповідну модель прийняття управлінських рішень.

Д. Уалдо акцентував власну увагу на ідеї поділу політики та управління в протиріччі з поточним станом справ, при цьому підвищуючи вплив уряду на процес політичного курсу та законотворчу ініціативу, розширивши сферу їх компетенції. На основі зазначеного, отримуємо твердження: політика та управління це сумісні та дотичні категорії.

У рамках даного підходу А. Маслоу та Е. Мейо спільно з М. Фоллет сформуvalи школу людських відносин, зацентрувавши власну увагу на поведінці працюючих індивідів в організації [36, с. 142].

Таким чином, другий етап ознаменовано взаємодією приватного та державного секторів.

Третій етап тривав з 1950 по 1990 роки і був орієнтований на публічну політику та менеджмент.

Особливої уваги заслуговує поява моделі «нового публічного менеджменту».

Загалом, даний період ознаменовано тенденцією розширення підходів до концепції публічного управління на основі психологічного і поведінкового підходів та запровадження ринкових засад у публічне управління.

Четвертий етап охопив 1990-2000 роки та відкрив концепцію «оновленого управління».

Даний період характеризується переходом до бюрократичного державного апарату з формуванням ринкового середовища функціонування бюрократичних організацій на шляху до підвищення ефективності їхньої роботи та досягнення оптимальних показників співвідношення витрат та результатів діяльності публічного сектору.

П'ятий етап охоплює період з 2000 року і по теперішній час та ознаменований концепцією ефективності публічного управління. Тобто, в даний період особливої актуальності набувають питання оптимізації ефективності

діяльності органів публічного управління в контекстному взаємозв'язку відносно розвитку громадянського суспільства.

У межах даного етапу ведеться ототожнення поняття ефективність відносно таких понять як продуктивність, результативність та ефективність функціонування. Відносно публічного управління, ефективність в основному застосовується з досягненням органами публічної влади власних цілей, відносно належного виконання державою її основних функцій.

В історичному та суспільному розвитку також прослідковується контекстний взаємозв'язок публічного управління та державного фінансового контролю. Розглянемо це більш детально провівши історичну паралель:

Розвиток управлінських правовідносин сприяв збільшенню кількості прийнятих відповідних нормативно-правових актів, на основі котрих здійснювалось функціонування державного фінансового контролю. Станом на 1970 рік ХХ століття при організації перевірки було виявлено 130 видів органів зовнішнього контролю [7]. Однак, належного, методологічного обґрунтування та узагальнення в єдиному спеціалізованому нормативно-правовому акті переліку основних видів та форм контрольних операцій, питань взаємовідносин контролюючих органів між собою, так і не відбулося.

У травні 1991 року на V сесії разом із законами по ринковій економіці, було вирішено питання відносно прийняття закону про Контрольну палату СРСР, яку було наділено статусом вищого органу фінансово-економічного контролю по виконанню бюджету союзного значення, розпорядженню майном, котре мало союзне підпорядкування, використання коштів, котрі надані державі на кредитних умовах, а також об'єктивного встановлення правової відповідності, цільового та ефективного використання коштів союзного бюджету.

У 1992 році було прийнято рішення відносно розширення повноважень Верховної Ради України, на котру покладалися повноваження по здійсненню контролю відносно послідовності, влучності та точності виконання державного бюджету та загальнодержавних програм, а також внесенні змін до Державного бюджету [48].

Трансформація державного устрою сприяла ліквідації цілої низки державних інституцій, до таких було віднесено й ті, на котрі покладалися функції організації та налагодження державного фінансового контролю. Першочерговій ліквідації підпала система партійного контролю, а також громадського та комсомольського контролю. Припинення функціонування командно-адміністративної системи призвело до значного зниження вагомості міністерств. В подальшому, зазначене вплинуло на припинення функціонування контрольно-ревізійного управління.

Відсутність належної дисципліни та ефективного нагляду сприяли чисельним зловживанням відносно нецільового використання державних коштів. Хаос, всепоглинаюча корупція, стале спустошення державного бюджету – породили необхідність оперативного реагування шляхом відновлення державного фінансового контролю через:

- формування сталого статусу та посилення значимості контрольно-ревізійного управління;
- встановлення відповідного статусу та рольової приналежності правоохоронних органів;
- стабілізація функціональної приналежності відносно фінансового контролю Державної податкової адміністрації, Національного банку України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Національні особливості становлення та розвитку державного фінансового контролю в Україні нерозривно пов'язані із здобуттям державою статусу незалежності у 1991 році. Основою методологічного розвитку державного фінансового контролю в Україні прийнято вважати прийняття відповідних нормативно-правових та методологічно-роз'яснювальних актів та положень, на основі котрих встановлювались повноваження Державної контрольно-ревізійної служби, Рахункової палати, Національного банку України. Тому, даний період отримав назву початкового етапу формування державного фінансового контролю незалежної України.

Формування вітчизняної основи державного фінансового контролю в Україні відбувалося із врахуванням досвіду Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) із подальшим відображенням в Лімській декларації основних принципів регламентації державного фінансового контролю:

- нормативно-правове закріплення автономності органів фінансового контролю;
- чіткого визначення необхідності організації попереднього контролю, та контролю за наявними фактичними результатами;
- наявність зовнішнього та внутрішнього контролю як основи фінансового контролю;
- прозорість та гласність контролюючих органів з належним дотриманням комерційної таємниці [41, с. 334].

На тлі пострадянського простору термін «державний фінансовий контроль» здобуває монопольного статусу, при цьому належна законодавча база відносно даного поняття ухвалена у Литві (1995 р.) та в Естонії (2002 р.). У країн, котрі вийшли з пострадянського простору, правова регламентація державного фінансового контролю здійснюється відносно організації роботи Рахункових палат чи державного аудиту [1].

В умовах сьогодення переважаючим завданням публічного управління варто визнати:

- подальшу ідентифікацію закономірностей, формування принципів та раціоналізацію державно-управлінської системи;
- розробка оптимальних моделей політико-адміністративних відносин публічного управління та встановлення оптимальної структури органів державної влади;
- формування оптимальних мотиваційних підходів в державному управлінні, запровадження сучасних методів прогнозування, комунікації та контролю.

Визначення ролі державного фінансового контролю в сфері публічного управління можна описати через наступні його завдання:

- належне регулювання відносин, щодо утворення, розподілу та використання коштів територіальних громад, органів місцевого самоврядування та державних коштів;

- організація контролю з ціллю повноцінного дотримання законності, повноцінного та ефективного використання бюджетних коштів, запобігання порушенню фінансової дисципліни, підвищення дохідної частини бюджету;

- реалізація контролю через належну діяльність відповідних органів, котрі наділені відповідними повноваженнями згідно з нормами чинного законодавства [14].

По відношенню до суб'єктів господарювання державний фінансовий контроль покликаний здійснювати перевірку не лише оптимальності здійснення господарської діяльності у відповідності до вимог чинного законодавства, але й ефективного витрачання бюджетних коштів. В контексті організації державного фінансового контролю по відношенню до суб'єктів господарювання застосовуються різні важелі, котрі носять позитивний та негативний характер. Останні мають форму санкцій та покарань.

У соціальній сфері роль державного фінансового контролю у публічному управлінні покликане оптимізувати відносини між державою, суб'єктами підприємництва та членами суспільства через дотримання встановлених норм та положень чинного законодавства відносно надходжень, розподілу та використання бюджетних коштів [41, с. 334].

Таким чином, роль державного фінансового контролю у публічному управлінні відіграє чинну роль в процесі державотворення, налагодженню належного процесу бюджетування, оптимізації управлінських рішень (в управлінській сфері) та в суспільному добробуті.

1.2. Правові засади реалізації публічного управління у сфері державного фінансового контролю

Повноцінність організації державного фінансового контролю першою чергою визначається повноцінністю, компактністю та змістовною наповненістю нормативно-правових документів.

Основним пріоритетним нормативно-правовим документом, котрий регламентує законодавче регулювання державного фінансового контролю являється чинна Конституція України, основними положеннями котрої визначено загальні засади податкового адміністрування, а також організації функціональної складової державних фінансів та обов'язковість державного фінансового контролю. Зазначене міститься у ст.ст. 41, 67 та 92 Конституції України.

Регламентація участі та прав вищих владних органів в організації державного фінансового контролю в рамках конституційних норм здійснюється на основі наступних її статей:

- стаття 85 п. 4 відзначає повноваження Верховної Ради України в частині затвердження Державного бюджету України та внесення відповідних коригувань, організацію контролю за його виконанням та прийняття відповідних рішень за змістовним наповненням звіту про результати виконання Державного бюджету України;

- стаття 98 вказує на покладені на Рахункову Палату від імені Верховної Ради України повноваження організації контролю відносно надходження коштів до Державного бюджету України та їх використанням;

- стаття 100 на Раду Національного банку України покладено обов'язки по розробці основних засад грошово-кредитної політики в державі та організацію контролю за її безпосередньою реалізацією;

- стаття 116 відзначає права Кабінету Міністрів України в частині забезпечення повноцінної реалізації фінансової, інвестиційної та податкової політики (п.3); розробки проекту закону про Державний бюджет України та організації контролю за виконанням затвердженого Верховною Радою України

Державного бюджету із подальшим поданням на користь Верховній Раді України звіту про виконання Державного бюджету України (п.6);

- стаття 143 вказує на те, що територіальні громади села, селища чи міста безпосередньо чи за допомогою сформованих ними органами місцевого самоврядування управляють майном, котре перебуває в комунальній власності; затверджує програми культурного та соціально-економічного розвитку та контролю за їх виконанням; затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць та контролюють їхнє виконання; встановлюють місцеві податки та збори у відповідності до закону; реорганізують та ліквідують комунальні підприємства, організації і установи, а також здійснюють контроль за їх діяльністю [26].

Обласні та районні ради затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку відповідних областей і районів та контролюють їх виконання; затверджують районні і обласні бюджети, які формуються з коштів державного бюджету для їх відповідного розподілу між територіальними громадами або для виконання спільних проектів та з коштів, залучених на договірних засадах з місцевих бюджетів для реалізації спільних соціально-економічних і культурних програм, та контролюють їх виконання; вирішують інші питання, віднесені законом до їхньої компетенції.

Органи місцевого самоврядування з питань здійснення ними повноважень органів виконавчої влади підконтрольні відповідним органам виконавчої влади.

Історичний генезис формування правової бази регулювання державного фінансового контролю в Україні свідчить, що першим законодавчим документом в даній сфері був Бюджетний Кодекс України.

У Бюджетному Кодексі України охарактеризовано стадії формування та реалізації бюджетного процесу, сформовано узагальнену схему організації контролю за бюджетними ресурсами безпосередньо в контексті розвитку бюджетного процесу. Нормами Бюджетного Кодексу України передбачено організацію контролю за належним дотриманням чинного бюджетного

законодавства, а також правова регламентація відповідальності за бюджетні правопорушення відносно суб'єктів контролю.

Стаття 19 Бюджетного Кодексу України визначає організацію контролю за належним дотриманням бюджетного законодавства на усіх стадіях бюджетного процесу, а також проведення аудиту та визначення ефективності управління бюджетними коштами у відповідності до норм чинного законодавства. Дана стаття регламентує не лише безперервність контрольних процедур за усіма стадіями бюджетного процесу, але й підкреслює той факт, що контроль фактично являється безпосереднім елементом бюджетного процесу. В рамках даної статті також відмічено, що державний фінансовий контроль має бути спрямований на оцінку використання бюджетних коштів.

Стаття 113 до повноважень органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства відносить контроль за:

1. цільовим, результативним і ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
2. цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
3. достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;
4. відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;
5. веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету [8].

Правовими нормами Податкового Кодексу України проводиться регулювання відносин у сфері адміністрування податків та зборів.

Фактично, Податковий Кодекс України регламентує порядок організації податкового контролю як підвиду державного фінансового контролю.

У відповідності до ст. 61 п. 61.1 під податковим контролем вбачається система заходів, котрі застосовуються відповідними контролюючими органами та погоджуються центральним органом виконавчої влади, котрий відповідає за належне формування та реалізацію державної фінансової політики держави з безпосередньою метою організації контролю за правильністю нарахування, вчасності та повноти сплати обов'язкових податків та зборів, повноцінного дотримання норм чинного законодавства відносно питань регулювання готівкових операцій, а також касових і розрахункових операцій, ліцензування та патентування.

Стаття 41 п. 41.1 Податкового Кодексу України надає вичерпну характеристику податкових контролюючих органів:

- податкові органи (центральний орган виконавчої влади, на котрий покладено обов'язок реалізації податкової політики держави) відносно дотримання нормативно-правових норм в сфері оподаткування, правової регламентації сплати єдиного внеску, та іншого законодавства, безпосередній контроль за виконанням котрого покладено на центральний орган виконавчої влади, котрий реалізує державну податкову політику, або його територіальні органи;

- митні органи (центральні органи виконавчої влади, котрий здійснює реалізацію державної митної політики) відносно дотримання законодавства із питань митної справи та справляння митних платежів, податку на додану вартість, акцизного податку, іншими податковими платежами та зборами, котрі у відповідності до митного, податкового та іншого чинного законодавства справляються із ввезених товарів на митну територію України чи на територію вільної митної зони [44].

Стаття 62 Податкового Кодексу України визначає наступні способи здійснення контролю:

1. Організація обліку платників податків;
2. Інформаційне забезпечення функціонування визначених органів контролю;
3. Організація звірок та перевірок у відповідності до норм Податкового Кодексу України відносно дотримання законодавства, контроль на котрий

покладено на відповідні контролюючі органи у встановленому відповідними законами, котрі здійснюють регулювання у визначеній сфері правовідносин;

4. Дослідження підконтрольних операцій та співпраця з уповноваженими і посадовими особами платників податків [44].

Вище наведені положення дають змогу констатувати суттєву різницю способів організації податкового контролю від основних способів організації державного фінансового контролю закріплених Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»: організація перевірки закупівель та їх моніторинг; інспектування, державний фінансовий аудит.

З проведеного аналізу Податкового Кодексу України, варто виділити та наголосити на необхідності повноцінного узгодження податкового та державного фінансового контролю шляхом розмежування та пояснення форм організації останнього у відповідному Законі України.

Кодексом України про адміністративні правопорушення визначено:

- стаття 164-2 «Порушення законодавства з фінансових питань» встановлює адміністративну відповідальність відповідних осіб за приховування при організації облікового процесу фактів про валютні та інші доходи, непродуктивні витрати чи господарські збитки, відсутність організації облікового процесу чи його ведення із недотриманням вимог чинного законодавства; внесення некоректних даних до фінансової звітності; відмова у поданні фінансової звітності; невчасне та неякісне проведення інвентаризації матеріальних цінностей та грошових активів; невчасне подання до розгляду, затвердження річного фінансового плану суб'єкту господарювання до державного сектору економіки, а також звіту про його належне виконання; створення перешкод перед посадовими особами відповідного органу організації державного фінансового контролю у проведенні перевірок та ревізій; ігнорування необхідністю вжиття заходів по відшкодуванню вини з осіб, що допустили недостачу, крадіжку розтрату та безгосподарність;

- стаття 172-6 «Порушення вимог фінансового контролю» регламентує адміністративну відповідальність осіб за несвоєчасне подання декларації;

невчасне повідомлення чи повне ігнорування обов'язку повідомити про відкриття валютного рахунку в установі банку-нерезидента; подання неправдивих відомостей в декларації особи, котра є уповноваженою на виконання державних функцій чи функцій місцевого самоврядування;

- стаття 234-1 «Органи державного фінансового контролю» наголошує на тому, що органи державного фінансового контролю розглядають справи про адміністративні правопорушення, котрі пов'язані із порушенням законодавства в частині фінансових питань та порушенням порядку припинення юридичної особи. Від імені органів державного фінансового контролю розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право: керівник центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, його заступники, а також інші уповноважені керівником посадові особи цього органу [24].

Кримінальним Кодексом України встановлюється відповідальність за злочини у фінансовій сфері, зокрема:

- стаття 210 та ст. 211 Кримінального Кодексу України регламентують настання кримінальної відповідальності у випадку, коли предметом злочину являються бюджетні кошти, котрі є зарахованими до місцевого чи державного бюджетів незалежно від джерел формування та в тисячу разів перевищують суму неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Таким чином, зазначеними статтями передбачено відповідальність за наступні протиправні суспільні діяння:

- нецільове використання бюджетних коштів (ст. 210);
- здійснення видатків з державного бюджету без відповідного бюджетного призначення чи їхнє перевищення всупереч нормам Бюджетного Кодексу України чи ухваленого Закону України «Про державний бюджет» на відповідний рік (ст. 210);
- надання кредитів із бюджету без встановлених бюджетних призначень чи їхнє перевищення на противагу нормам Бюджетного Кодексу України чи ухваленого Закону України «Про Державний бюджет» на відповідний рік (ст. 210);

- видання службовою особою нормативно-правових актів, запровадження котрих сприятимуть зменшенню надходжень бюджету чи призведуть до збільшення витрат всупереч чинному законодавству (ст. 211).

Окрім того, рядом статей Кримінального Кодексу України передбачена відповідальність за злочини у сфері господарської діяльності:

- ухиляння від сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212);
- організація шахрайства по відношенню до фінансових ресурсів (ст. 222);
- фальсифікація чи підробка документів, котрі подаються для реєстрації випуску цінних паперів (ст. 223-1) [28].

Основним спеціалізованим документом нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [57].

Статтею 1 визначає «здійснення державного фінансового контролю через центральний орган виконавчої влади уповноважений Кабінетом Міністрів України»;

Статтею 2 даного закону основним завданням державного фінансового контролю визначає: «здійснення державного фінансового контролю за використанням та забезпечення державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів та майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми

власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні».

Статтями 3-5 зазначеного закону встановлено «забезпечення державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі» [57].

Даний документ являється основним, пройшов безліч змін та редагувань, однак, на нашу думку потребує коригування в частині:

- надання характеристики поняттю «державний фінансовий контроль»;
- визначення та правова характеристика об'єкта та суб'єкта державного фінансового контролю;
- встановлення мети державного фінансового контролю;
- розмежування та обґрунтування внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю;
- загальне трактування та методичне роз'яснення форм та видів державного фінансового контролю.

Визначення правового статусу відповідних функціонуючих органів державного фінансового контролю регламентується наступними законами:

- особливості діяльності центрального органу виконавчої влади регулюються Законом України «Про Кабінет Міністрів України» [55];
- організаційні засади діяльності та повноваження Рахункової палати визначаються Законом України «Про Рахункову палату» [59];
- організаційні засади в сфері фінансово-економічних відносин та реалізації державної економічної політики України, а також організації контролю Національним Банком України визначено Законом України «Про Національний банк України» [56];
- спеціалізований статус в сфері організації публічних закупівель – Законом України «Про Антимонопольний комітет України» [46] та Законом України «Про Фонд державного майна України» [64].

Двадцять дев'ятого грудня 2021 року було прийнято урядове розпорядження «Про схвалення Стратегії реформування системи управління

державними фінансами на 2022-2025 роки». Дана стратегія розроблена Міністерством Фінансів України спільно із зацікавленими владними органами, експертними представниками та міжнародними консультантами.

Основу стратегії складає удосконалення системи управління державними фінансами.

У контексті зазначеного документу на визначений період сформовано наступні пріоритетні завдання [63]:

- вдосконалення функціональної складової митної і податкової систем;
- попереднє виявлення фіскальних ризиків та оперативне вжиття доцільних заходів по попередженню безпосереднього впливу на бюджет;
- оптимізація вірогідності бюджетного та макроекономічного прогнозу;
- оптимізація результативності та ефективності використання бюджетних коштів;
- гарантування збалансованості і передбачуваності бюджетної та податкової політик на середньострокову перспективу із посилення підходу до організаційної складової бюджетного планування;
- прозора та ефективна організація публічної закупівлі;
- підтримка фінансової спроможності новостворених та функціонуючих територіальних громад;
- належне планування державних інвестицій на основі безпосереднього врахування стратегічних пріоритетів і середньострокової бюджетної перспективи;
- вдосконалення управлінської підзвітності за усіма функціональними рівнями державного сектору, максимальне сприяння ефективності організації внутрішнього контролю і аудиту в самих державних органах;
- формування інноваційної системи управління ІТ з метою належної підтримки розвитку і управління державними фінансами;
- підвищення спроможності та професіоналізму кадрового забезпечення функціональної складової державних фінансів.

До підзаконних актів, котрими здійснюється регулювання державного фінансового контролю, віднесено:

- Порядок проведення Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 року № 252 [54];

- Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року № 1017 [58];

- Порядок надання державним органам та органам місцевого самоврядування, державним реєстраторам інформації про фінансові операції та їх учасників до Державної служби фінансового моніторингу, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015р. № 708 [53];

- Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001» від 12 грудня 2018 р. № 1062 [50];

- Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» від 3 лютого 2016 р. № 43 [51];

- Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України» від 15 квітня 2015 р. № 215 [52].

Зважаючи на фрагментність повноцінного нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю та потребу в узагальненому об'єктовому законотворчому документі доцільним буде формування та прийняття Кодексу державного фінансового контролю України.

Доцільність прийняття Кодексу державного фінансового контролю, перш за все пояснюється потребою в чіткій систематизації цілісної системи правової регламентації організації державного фінансового контролю.

На нашу думку, структура запропонованого Кодексу державного фінансового контролю України має бути сформована наступним чином:

Розділ 1. Загальні положення. Даний розділ має відображати: поняття державного фінансового контролю, об'єкти та суб'єкти державного фінансового контролю; мети державного фінансового контролю.

Розділ 2. Органи державного фінансового контролю, їх права, завдання та функції

Розділ 3. Повноваження органів державного фінансового контролю

Розділ 4. Методи та форми організації державного фінансового контролю

Розділ 5. Порядок проведення державного фінансового контролю

Розділ 6. Прикінцеві положення

Отже, на сьогоднішній день нормативно-правове регулювання державного фінансового контролю перебуває на етапі розвитку, його належному укріпленню передуює вдосконалення запроваджених на протязі останніх років законів та постанов належними елементами правового та методичного значення, повноцінна розробка та запровадження узагальнюючого нормативно-правового документу Кодексу державного фінансового аудиту України.

1.3. Складові елементи системи державного фінансового контролю

Система державного фінансового контролю складається з таких елементів: суб'єкт, об'єкт, предмет, принципи, метод, процес контролю і оцінка його ефективності (рис. 1.1.).



Рисунок 1.1. Складові елементи державного фінансового контролю

Лісіна В.Ю. у власній праці подає стислу та узагальнену характеристику об'єктів державного фінансового контролю вбачаючи в них, власне кажучи, ті самі об'єкти, котрі беруть участь у процесі формування, розподілу та використання активів, котрі належать державі, а також фінансових ресурсів, котрі залишаються у їхньому розпорядженні у зв'язку із здобуттям пільг відносно платежів до бюджету або позабюджетних фондів, отриманих кредитних ресурсів під пряму гарантію Кабінету Міністрів України [30].

Під об'єктом контролю варто розуміти фізичну особу чи інституційну складову, діяльність котрих спрямовується на контроль дій суб'єкта, котрі перебувають з першим у безпосередньому та цілісному взаємозв'язку.

До об'єктів державного фінансового контролю Чумакова І.Ю. відносить [70, с. 14]:

- юридичні особи різних форм власності на безпосередньої різнопланової приналежності до існуючих організаційно-правових форм; а також приналежні до них, але відокремлені підрозділи, котрим не надано статусу юридичної особи;

- фізичні особи, котрі володіють громадянством України, а також особи без статусу «громадянин України, та іноземці, котрі практично являються суб'єктами підприємницької діяльності у випадку їхньої безпосередньої участі у формуванні, володінні та використанні, а також відчуженні активів, котрі фактично належать державі; а також користуються коштами, котрі передані державою в їхнє розпорядження на основі наданої пільги у відповідності із здійснюваними бюджетними платежами, та платежами на користь цільових чи кредитних фондів;

- фактичні платіжні операції, котрі підлягають здійсненню об'єктами із такими фінансовими ресурсами, порядок безпосереднього використання котрих визначено чинними нормативно-правовими актами.

Баранюк Ю.Р. розглядає об'єкти державного фінансового контролю через призму приналежності до державних фінансів, та наводить таку наступну їх градацію [6, с. 131]:

Державні фінанси:

- місцеві та державні бюджети;
- державні цільові фонди;
- комунальне та державне кредитування.

Підприємницькі фінанси;

Фінанси із безпосередньою цільовою приналежністю до вітчизняних домогосподарств;

Міжнародні фінансові взаємовідносини;

Регіональний та внутрішній фінансові ринки.

Значно обширне бачення об'єктів державного фінансового контролю надає у власній праці Шевчук О.А.[73, с. 30]:

1. Державна фінансова система; вартісне вираження руху ВВП, безготівкові розрахунки в економічних взаємовідносинах, готівковий грошовий обіг, державні золотовалютні резерви, зберігання та використання дорогоцінних металів та каменів установами та організаціями в межах укладених ними угод; використання коштів державної приналежності в міжнародних фінансових організаціях;

2. Формування та реалізація ресурсів бюджетного значення (мається на увазі інвестиційні та бюджетні кредити, муніципальні та державні гарантії) в розрізі усіх рівнів бюджетної системи та стадіями організації бюджетного процесу, а також коштами, котрі належать до загальнодержавних позабюджетних фондів та коштів державних цільових бюджетів розміщених у банківських установах та решті фінансово-кредитних організацій.

3. Формування, реалізація, обслуговування, погашення зовнішнього та внутрішнього державного боргу у відповідності до наявного обсягу, структури та термінів; визначеного рівня несплаченого на користь кредиторів державного боргу; обґрунтування та методологічне підкріплення реструктуризації державного боргу; цільове використання державних запозичень.

4. Операції суб'єктів підприємницької діяльності відносно фінансових ресурсів, порядок розпорядження котрими визначено на законодавчому рівні; надання державою фізичним та юридичним особам різних форм власності державних субсидій, кредитів та формуванні пільгових умов оподаткування;

відслідкування цільового використання коштів, котрі залишаються у володінні суб'єктів господарювання після надання державою їм пільг.

5. Діяльність Національного банку України відносно формування, обслуговування, та цільового використання державного боргу; формування та використання державних золотовалютних резервів; ліквідність та платоспроможність банківських установ, кредитних спілок та недержавних цільових фондів, а також професійних учасників фондового ринку.

6. Зосередженість суб'єктів підприємництва за ринками послуг та товарними ринками (функціональна трансформація комерційних організацій через злиття/приєднання, придбання майна, придбання прав), цінова пропозиція природної монополії.

Таким чином, під об'єктом державного фінансового контролю варто розуміти суб'єкти господарювання, державні владні органи, фінансові взаємовідносини, органи контролю.

Під суб'єктами державного фінансового контролю сучасні науковці вбачають:

- державні владні органи [13];
- інститут державно-суспільного контролю [15];
- державні органи фінансового контролю [42].

Предметом державного фінансового контролю являються взаємовідносини котрі виникають між урядовим апаратом держави та юридичними і фізичними особами по відношенню до процесів формування, спрямування та безпосереднього використання фінансових активів та фінансових ресурсів, котрі належать державі.

Таким чином, враховуючи основні завдання державного фінансового контролю, виділяють наступний його предмет:

1. активи, із безпосередньою приналежністю державі при формуванні, розподілі, використанні та передачі на користь іншої особи в котрих бере першочергову участь підконтрольний об'єкт;

2. грошові активи у натуральній та безготівковій формі, котрі залишаються у розпорядженні підконтрольного об'єкта через надані пільги по сплаті обов'язкових платежів на користь бюджету;

3. нормативно-правова діяльність, котра здійснюється підконтрольним об'єктом.

Баранюк Ю.Р. визначає предмет державного фінансового контролю через [6]:

- організація контролю на етапах формування, безпосереднього володіння та відчуження державних фінансів на основі показників ефективності, повноцінності, дієвості та законності;

- контроль повноцінності отриманих доходів від сплати внесків до державного бюджету;

- систематичний моніторинг за рухом капіталу.

На нашу думку, предметом державного фінансового контролю є ефективність формування, використання, передачі та розпорядження усіх фінансових активів та ресурсів, котрі належать державі.

Гупаловська М. виділяє наступні завдання державного фінансового контролю [12]:

- виділення за об'єктами, котрі підлягають законних правопорушень формування та використання державних матеріальних та фінансових ресурсів від загальноприйнятих стандартів, норм та правил;

- недопущення та відхилення будь-яких правопорушень фінансового характеру;

- обов'язкове притягнення винних осіб до належної відповідальності із безпосереднім та повноцінним відшкодуванням завданих збитків;

- належне та повноцінне вжиття передбачуваних заходів відносно запобігання ймовірним порушенням з огляду на майбутню перспективу.

Групування та виділення завдань під авторством Гупаловської М. носить процесуально-нормативний характер, котрий спрямований радше на регулювання відносин. Авторкою не враховано функціональну складову, знехтувані декотрі аспекти методологічної послідовності.

Бандурка О.М. завдання державного фінансового контролю вбачає в:

- повноцінне гарантування належного економічного розвитку державної економіки, якісне виконання сформованих державних замовлень, раціоналізацію та повноцінність платежів до місцевих та державного бюджетів;

- організація пошуку внутрішніх резервів розвитку виробничого потенціалу, сприяння підвищенню конкурентоздатності товарів та послуг, мінімізацію позавиробничих витрат, оптимізацію цільового використання коштів;

- сприяння повноцінному, цілісному та правдивому відображенню облікових та звітних даних;

- вчасне виявлення та ретельне розслідування наявних порушень, різного роду економічних злочинів, котрі вчиняються за суб'єктами господарювання [4].

Така постановка завдань державного фінансового контролю є значно обмеженою, знеособленою відносно основних об'єктів та суб'єктів державного фінансового контролю, не враховує усі напрямки організації.

Через масштабний вимір характеризує основні завдання державного фінансового контролю Чумакова І.Ю. На думку вченої, завдання державного фінансового контролю варто розглядати з точки зору макро- та мікро- рівнів.

До основних завдань державного фінансового контролю на макрорівні Чумакова І.Ю. відносить [72, с. 9]:

- усунення ймовірності такої діяльності, котра сприяє зародженню та розвитку платіжної кризи;

- відхилення такої діяльності, котра являється спрямованою на організацію виробництва товарів та надання будь-яких послуг, що підпадають під державну заборону;

- люстрація роду діяльності, котра спричиняє формування соціальних загроз;

- перешкоджання здійсненню діяльності, котра своїми результатами призведе до дестабілізації економічної ситуації на державному рівні;

- відхилення діяльності, котра дає змогу не сплачувати обов'язкові податкові платежі визначені чинним законодавством держави;

- люстрація видів діяльності, котрі в свої основі будь-яким чином сприяють порушенню майнових прав суб'єктів підприємництва, перекреслює законні державні інтереси та суспільні інтереси зокрема;

- відхилення будь-яких видів діяльності, організація котрих призведе до поширення явища монополізації на вітчизняному ринку.

У свою чергу, до завдань державного контролю на мікрорівні Чумакова І.Ю. відносить [71, с. 9]:

- відстеження повноцінності та відповідності організації облікового процесу та формування належної фінансової звітності;

- повноцінної реалізації усіх ймовірних видів соціальних гарантій відносно персоналу;

- дотримання повноцінного втілення та реалізації ціноутворення і тарифікації;

- дотримання цільового використання бюджетних коштів та коштів територіальних громад;

- простеження за належним дотриманням законодавчо та методологічно регламентованого порядку організації комунальних та державних закупівель;

- відстеження за повноцінністю та цілеспрямованістю використання позик та кредитів, котрі були виданими під державну гарантію.

Такий підхід градації та розмежування завдань державного фінансового контролю містить дещо хаотичний характер, оскільки функціональна складова організації державного фінансового контролю передбачає безпосередню орієнтацію на макро-, мікро- та мезо- рівнях. Саме послідовність та повноцінність градації завдань в розрізі трьох рівнів передбачає повноцінність їх подальшого застосування в методологічній складовій та ефективній результативності на практичному рівні застосування. Тут мається на увазі, що градація завдань має відбуватися із безпосередньою орієнтацією на: суб'єкти господарської діяльності, державні та місцеві органи, а також на органи, котрі безпосередньо втілюють державний фінансовий контроль.

Лізьською декларацією метою державного фінансового контролю визначено виявлення відхилень від прийнятих порушень функціонуючих принципів законності, доцільності та ефективності управління фінансовими ресурсами, що б дало змогу за кожним індивідуальним випадком вносити відповідні корективи, підвищити рівень відповідальності уповноважених осіб, отримати повноцінне перешкоджання збитків чи будь-яким чином ускладнити повторення у будь-якому ракурсі виявлених порушень у майбутньому [29].

Таке трактування носить максимально спрямований підхід на нормативно-процесуальний напрям.

Абсолютно не міняючи смислового навантаження відповідно до визначення, поданого в Лізьській угоді, Баранова Д.А. в меті державного фінансового контролю вбачає виявлення відхилень від утверджених стандартів та порушення принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на самому початку усвідомлення, що дає змогу прийняти відповідні заходи коригувального спрямування, а за окремих умов – притягнути винних осіб до відповідальності та отримати компенсаційну винагороду відносно заподіяної шкоди, домогтися ймовірності максимального запобігання чи скорочення таких порушень у майбутній перспективі [5].

Нормативно-правове спрямування не може розглядатися із позиції мети державного фінансового контролю, оскільки це відобразатиме лише моніторинг планових показників контрольних заходів, та жодним чином не становитиме фундаментальні засади повноцінної ефективності господарської системи та не гарантуватиме дотримання фінансової дисципліни в розрізі побудови та суспільно-фінансових взаємостосунків та оптимізації економічного розвитку держави.

Баранюк Ю.Р. мету державного фінансового контролю характеризує в розрізі наступних рівнів [6]:

1. Забезпечення та гарантування:

- усунення наслідків ймовірних допущених помилок чи недоліків у практичній діяльності суб'єктів фінансових відносин;
- реалізацій прийнятих в результаті здійснення оцінки чи нагляду рішень;

- рамоквість та ефективність відносин між визначеними суб'єктами в контексті фінансової системи.

2. Організація системного моніторингу та вжиття доцільних заходів відносно:

- наявних порушень від сформованих норм;
- повноцінне відшкодування заподіяних збитків;
- запобігання прояву правопорушень у майбутньому.

3. Формування інформаційного простору та сприяння попередженню:

- стан фінансово-господарської діяльності у відповідності до проведеного моніторингу та оцінки;
- виявлення та усунення слабких та підтримка і розвиток сильних підконтрольних об'єктів;
- про можливі області виникнення загроз та фінансових правопорушень, відносно державної економічної безпеки.

Така градація враховує широту суспільно-економічних відносин котрі становлять основу державного фінансового контролю та заслуговує на схвальну думку.

На нашу думку, мета державного фінансового контролю має полягати в об'єктивному аналізі зовнішніх та внутрішніх факторів, котрі впливають на процес реалізації суспільно-фінансових відносин між суб'єктами та об'єктами державного фінансового контролю, з ціллю максимальної ефективності економічного розвитку держави, належного бюджетного процесу, запобігання ймовірним порушенням та відхиленням відносно правової площини.

Ще одним складовим елементом категоріального апарату державного фінансового контролю є принципи. Д.В. Лученко у своїй праці зазначає, що під принципами варто розуміти сталу, науково обґрунтовану та практично апробовану характеристику певного поняття, котра являється регламентованою нормативно-правовими актами.

Статтею 3 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарювання» передбачено наступні головні принципи державного фінансового контролю:

- пріоритетності безпеки у питаннях здоров'я та життя індивіда, суспільного розвитку та функціонування, середовища життєдіяльності відносно інших цілей та інтересів організації господарської діяльності;
- повноцінного гарантування законності інтересів та рівноцінності прав для суб'єктів господарювання усіх типів та форм власності;
- підзаконність і підзвітність державного органу, котрий відповідає за належну організацію нагляду вищим органам державного правління;
- неупередженість і об'єктивність організації державного контролю неприйнятність організації перевірок суб'єктів господарювання усіх типів та форм власності за анонімної та іншої ініціативності, а також прямої та повноцінної відповідальності за таку ініціативність;
- безпосередня організація державного нагляду у повній відповідності до нормативної регламентації;
- прозорості, плановості, відкритості та систематичності в процесі організації державного контролю;
- нейтралітетність органів державного нагляду відносно діяльності суб'єктів підприємництва при її повній відповідності нормам закону;
- повної відповідальності органу, що здійснює державний контроль та його працівників відносно об'єкта контролю внаслідок порушення вимог законодавства та законних інтересів суб'єкта господарської діяльності;
- присутність одного органу державного контролю в складі центрального органу виконавчої влади;
- сталість тенденції державного контролю на запобігання правопорушенням у сфері господарської діяльності суб'єктів господарювання;
- врахування рівня ризиковості при організації контролю суб'єктів господарювання.

Сучасні науковці розділяють принципи організації та принципи реалізації державного фінансового контролю (рис.1.2) [13]

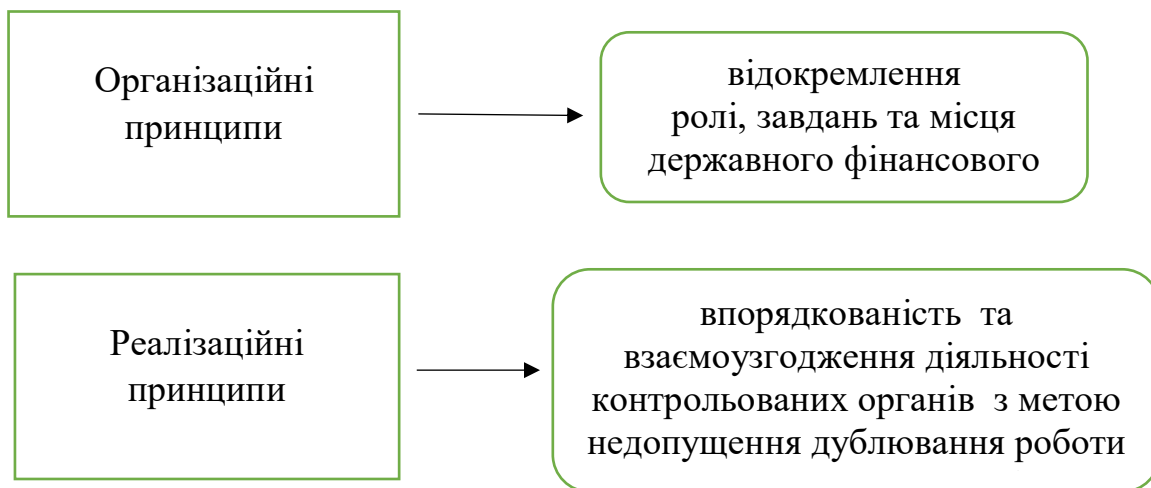


Рисунок 1.2. Принципи державного фінансового контролю та їх основні характеристики

Досить цікавою є характеристика принципів державного контролю подана В.Ф. Піхоцьким (рис.1.3.)

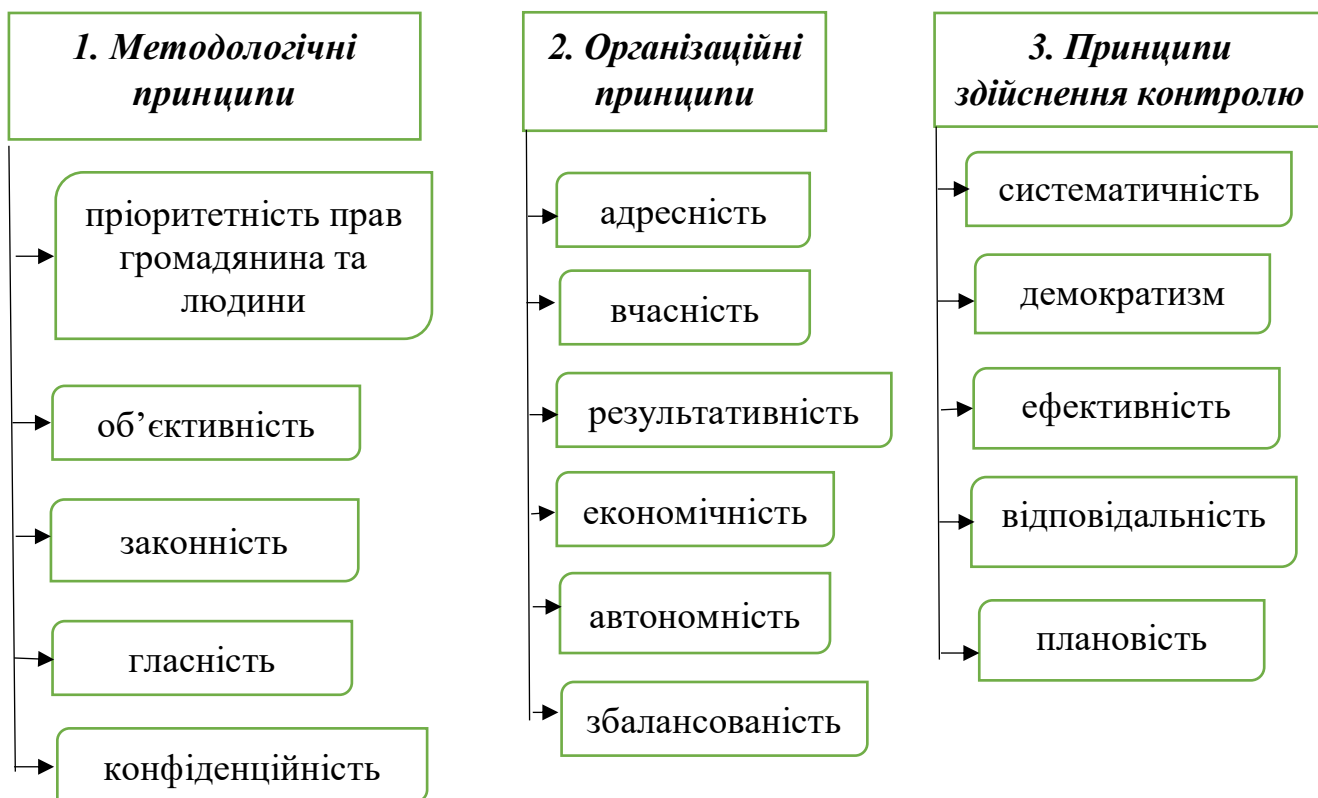


Рисунок 1.3 Принципи державного контролю та їх характеристика (В.Ф. Піхоцький)

До основних функцій державного фінансового контролю сучасні науковці відносять:

- інформаційна функція проявляється в узагальненні інформації, котра отримана в результаті функціонування державного фінансового контролю, має стати надійною основою у прийнятті виважених управлінських рішень та вжитті необхідних заходів, котрі забезпечать дотримання сформованих норм та стандартів;

- профілактична функція полягає в системному моніторингу умов, котрі можуть сприяти порушенню оптимальних норм та стандартів, прогресуванню явищ крадіжок, зловживань, порушенню фінансової дисципліни та притягнення до відповідного роду відповідальності винних осіб [19];

- функція спостереження полягає в контролі наявності ймовірних порушень чинного законодавства, ефективному формуванні та розподілі фінансових ресурсів, доцільності організації господарської діяльності за функціонуючими суб'єктами підприємництва;

- мобілізаційна функція передбачає розробку сучасних організаційно-правових форм відносно практичного використання актуальних господарських методів в контексті недопущення фінансових правопорушень суб'єктами господарювання відносно раціонального використання державних фінансових активів та державного регулювання [42];

- функція зворотного зв'язку полягає в оптимізації управлінського процесу відносно суб'єкта, його повноцінним інформаційним забезпеченням, що надасть йому змогу правильно оцінити прийняття рішень у відповідності до визначеної мети та попередити не бажані наслідки;

- оціночна функція полягає у визначенні повноцінності досягнення економічного ефекту запровадженням регулюванням економіки для суспільства та оперативного регулювання з метою підвищення ефективності [71, с. 11].

На нашу думку, цей список варто доповнити наступними функціями:

- соціальної орієнтації котра передбачає врахування суспільних інтересів та контроль за рівнем суспільного добробуту через дотримання встановлених

нормативів, повноцінної сплати платежів до бюджету, раціональної побудови взаємостосунків між державою та суб'єктами підприємництва;

- синтезу котра полягає в узагальненні отриманої інформації за допомогою чинних методичних положень через розуміння наявної позитивної та негативної динаміки організації відносин між суб'єктами та об'єктами державного фінансового контролю;

- адаптивності яка передбачає адаптацію функціонального апарату державного фінансового контролю до умов ринкового середовища.

Таким чином, державний фінансовий контроль являється важливим елементом державотворчого процесу та суспільно-економічного розвитку держави; котрий має власний категоріальний апарат та здатен впливати на стан формування, розподілу та використання фінансових ресурсів суб'єктів господарювання.

Висновки до Розділу 1

Підбиваючи проміжні підсумки усьому вище описаному, варто відзначити:

Під публічним управлінням варто розуміти систему наукових знань, котра інтегрує суспільні науки (історичні, економічні, політичні, соціальні), зосереджені на функціях, процесах та методиках управління, котрі знаходять власне відображення в діяльності держави через призму фінансового контролю.

У роботі охарактеризовано наступні етапи розвитку публічного управління:

- перший етап зародження публічного управління науковцями відзначається з початку 1880 по середину 1920 р.р.: виділено адміністративне управління, заклавши в його сутність визначення конкретної діяльності уряду та комплексну взаємодію за мінімальних затрат;

- другий етап зародження публічного управління відзначається з 1920 по 1950 р.р розроблено концепцію «обмеженої раціональності» та відповідну модель прийняття управлінських рішень; отримано твердження: політика та управління це сумісні та дотичні категорії;

- третій етап тривав з 1950 по 1990 рік та був орієнтований на публічну політику та менеджмент;

- четвертий етап охопив 1990-2000 роки та відкрив концепцію «оновленого управління»;

- п'ятий етап охоплює період з 2000 року і по теперішній час та ознаменований концепцією ефективності публічного управління.

Під державним фінансовим контролем в роботі запропоновано розуміти багатогранний складний економічний елемент державотворчого та суспільно-управлінського процесу, спрямований на моніторинг належного дотримання підприємствами, установами та організаціями встановлених нормативно-правових та методологічних рекомендацій, норм, вказівок та правил відносно організації власної господарської діяльності, належної та продуктивної співпраці з державно-урядовими організаціями та представництвами; повноцінному та раціональному використанню державних коштів; оперативному виявленні наявних та можливих відхилень з ціллю їх попередження та усунення в процесі економічного розвитку держави та суспільства.

Більш розлогому розумінню сутності та призначення державного фінансового контролю сприяє визначення його категоріального апарату:

- під об'єктом державного фінансового контролю варто розуміти суб'єкти господарювання, державні владні органи, фінансові взаємовідносини, органи контролю;

- предметом державного фінансового контролю є ефективність формування, використання, передачі та розпорядження усіх фінансових активів та ресурсів, котрі належать державі;

- мета державного фінансового контролю має полягати в об'єктивному аналізі зовнішніх та внутрішніх факторів, котрі впливають на процес реалізації суспільно-фінансових відносин між суб'єктами та об'єктами державного фінансового контролю, з ціллю максимальної ефективності економічного розвитку держави, належного бюджетного процесу, запобігання ймовірним порушенням та відхиленням відносно правової площини.

У даному питанні здійснено акцент на нормативно-правовій основі функціональної складової державного фінансового контролю, як складової публічного управління, та в ході проведення аналізу основних правових актів – обґрунтовано доцільність розробки Кодексу державного фінансового контролю України.

РОЗДІЛ 2

ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ ВПРОВАДЖЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАХОДІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Аналіз реалізації адміністративної реформи у сфері державного фінансового контролю

Державний фінансовий контроль є сьогодні, як, в принципі, і в усі періоди розвитку держави, ключовою функцією державного управління, причому його роль та значення постійно зростає, оскільки ефективна організація та практична реалізація державного фінансового контролю у сфері управління державним майном та фінансами стає ключовою передумовою для здійснення дієвої та перспективної економічної політики. У зв'язку з цим постає важливе питання подальшого розвитку та розбудови як самої системи фінансового контролю в Україні, так і трансформації на сучасних кращих світових зразках його окремих підсистем, елементів та напрямів [17, с. 15].

Проте, звичайно ж, головною передумовою для такого системного реформування має бути циклічно-системне дослідження важливих актуальних проблем його планування, організації та реалізації на практиці. Це означає, як зазначив у своєму дослідженні В.Ф. Піхоцький, що такий моніторинг та аналіз слід проводити як з боку місця державного фінансового контролю в системі державного управління, а з другого – як частину контрольних функцій, що здійснюються у державі [40, с. 25].

Також, зазначимо, що формування та розвиток державного фінансового контролю в умовах запровадження адміністративної реформи в державі потребує належного методологічного обґрунтування, нормативно-правового регулювання, посилення впливу громадськості, запровадження зарубіжного досвіду. Розвиток процесу децентралізації в нашій державі обумовив формування принципово

нових засобів та форм регулювання публічного управління в сфері державного фінансового контролю.

Разом з тим, реалізація заходів адміністративного реформування потребує симбіозного поєднання загальних процесів оптимізації діяльності органів влади, а також удосконалення державної служби в органах місцевого самоврядування, формування нової інтегративної політики організації державного контролю та гармонійного розвитку фінансової системи України.

Держава, будучи одночасно суб'єктом державного фінансового контролю та фінансового управління, формує та запроваджує нормативно-правові акти, регламентуючи нормотворчу діяльність та забезпечуючи регулювання фінансових взаємовідносин, котрі служать основою державного та соціального добробуту, що за сучасних кризових умов являється важливим елементом державотворчого процесу. В контексті зазначеного важливу роль відіграють економічні та політичні проблеми, котрі в контексті сучасної недосконалості нормативно-правового регулювання посилюють негативні дестабілізаційні прояви в економічних процесах. Формування соціально справедливої і раціональної системи оподаткування, а також ефективне застосування інструментів державної монополії, дало б змогу значно оптимізувати дохідну частину державного бюджету та позитивно вплинути на мінімізацію витрат щодо утримання державного апарату та збільшення капіталовкладень у виробничій та освітній сферах, а отже й функціональну складову суспільного життя.

На нашу думку, удосконалення методів публічного управління в процесі імплементації положень адміністративної реформи має передбачати процес якісного вдосконалення системи владних органів, налагодження поміж ними плідного комунікативного взаємозв'язку через нормативно регламентовані повноваження та процедури. В процесі трансформації державного фінансового контролю як складової публічного управління існувала можливість виокремлення певних складових та етапів. Однак, в переважній більшості випадків спостерігається недовіра та мала ефективність через суцільно формальні зміни структури та підпорядкованість, постановку особливих статусів, що й

стало основою відсутності якісних трансформацій та вдосконалення управлінських процедур у відповідності до європейських стандартів. Саме тому, імплементація зарубіжного досвіду в умовах адміністративного реформування являється особливо актуальним.

Таким чином, актуальності набуває питання розробки наукових засад комплексного розв'язання проблем удосконалення системи публічного управління в сфері державного фінансового контролю шляхом вжиття на державному рівні заходів, котрі безпосередньо орієнтовані на реформування та оптимізацію державного фінансового контролю в контексті адміністративно-правового регулювання.

У загальному вигляді сьогодні в Україні ключовими компонентами фінансового контролю за управлінням державними чи місцевими фінансово-господарськими ресурсами та їх використанням є:

1) державний фінансовий контроль, який здійснює Державна аудиторська служба України, уповноважена Кабінетом Міністрів України – це так званий урядовий контроль;

2) державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України – це так званий парламентський контроль;

3) державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі [20, с. 421].

Така побудова та класифікація системи державного фінансового контролю в Україні покликана забезпечити створення надійної платформи для її ефективного розвитку, зокрема:

- розвитку відповідного правового поля;
- унормування понятійного апарату;
- уніфікацію чітких і прозорих правил діяльності органів контролю;
- удосконалення механізму співпраці та обміну інформацією між ними;

- ідентифікацію статусу і місії кожного з них;
- максимальному наближенню до міжнародних стандартів та кращої практики ЄС.

Тому основною метою їх діяльності є забезпечення здійснення ефективного контролю за управлінням та використанням державних та місцевих фінансового-господарських ресурсів.

Разом з тим питання системного вдосконалення та розвитку системи державного фінансового контролю в Україні сьогодні продовжують залишатися недостатньо вивченими та промонітореними. Вагому роль у цьому відіграв той факт, що аж до 2015-2018 рр. роль системи державного фінансового контролю невинно знижувався, і лише останнім часом він привернув до себе значну увагу не тільки теоретиків-науковців, але й практиків. Всі вони вказують, що існуюча чинна система органів державного фінансового контролю та сам механізм його практичного здійснення неефективні, застарілі, суперечать існуючим принципам демократичного суспільства та потребують системного вдосконалення і реформування [73, с. 20, 25].

Саме з цією метою протягом 2016-2018 рр. було проведено комплексний аналіз та моніторинг основних проблем державного фінансового контролю в Україні. Зокрема, було проаналізовано діяльність Держаудитслужби, яка в принципі має бути головним і найбільш дієвим урядовим інструментом здійснення якісного контролю за законністю та ефективністю, результативністю, економністю управління і використання державних чи місцевих фінансового-господарських ресурсів та діяльності відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання [21].

У ході дослідження та моніторингу було визначено, що основними проблемами державного фінансового контролю в Україні сьогодні є:

- 1) недосконалість існуючого нормативно-правового, фінансово-економічного, інформаційного та методологічного забезпечення вітчизняної системи державного фінансового контролю;

2) брак законодавчої бази та методології для проведення органами Держаудитслужби різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, IT-аудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) ЄС тощо через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Держаудитслужби;

3) недосконалість існуючої методології запроваджених видів фінансового аудиту, зокрема виконання бюджетних програм, виконання місцевих бюджетів, аналіз діяльності суб'єктів господарювання тощо, її невідповідність провідним сучасним міжнародним стандартам у зазначеній сфері, вкрай низька спроможність щодо залучення міжнародної технічної допомоги та ін.;

4) недостатній рівень переорієнтації проведення інспектування на значні фінансові порушення та проведення фінансових ревізій винятково на основі ризиків через існуючу розпорошеність зусиль на проведення більшою мірою вкрай дріб'язкових заходів за зверненням правоохоронних органів;

5) не вистачає належної співпраці з європейськими органами з питань протидії фінансово-економічним правопорушенням (наприклад, Комісією ЄС з питань боротьби з шахрайством (OLAF));

6) недостатній рівень розуміння вітчизняними органами державної влади, органами місцевого самоврядування та юридичними особами – суб'єктами господарювання змісту та сутності аудиту, який проводиться органами Державної аудиторської служби, що в свою чергу не сприяє якісній взаємодії між ними та формуванню дієвих партнерських відносин;

7) обмеженість заходів впливу органів Державної аудиторської служби України на несумлінних керівників всіх державних органів та структур, які є порушниками фінансової дисципліни, чинного бюджетного законодавства, невиконання ними вимог органів Держаудитслужби тощо;

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

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

10) низький рівень охоплення контролем місцевих бюджетів органами Держаудитслужби через недостатність відповідного кадрового та фінансового ресурсу та ін. [21]

Ці та ще чимало інших визначених експертами проблемних моментів фінансового контролю та аудиту в сучасних умовах потребують свого якнайшвидшого розв'язання, тому у 2018 році Кабінетом Міністрів України було схвалено Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року [62].

У даному нормативному акті було визначено:

- загальну проблематику реалізації комплексної державної політики у сфері фінансового контролю та аудиту;
- основні напрямки розвитку та реформування державного фінансового контролю;
- основні способи та методи подолання існуючих проблем у діяльності контрольних органів держави, в першу чергу Держаудитслужби;
- очікувані результати здійснених заходів [62].

Отож основними напрямками реформування державного фінансового контролю стали:

- 3.** Побудова дієвої системної та уніфікованої методологічної бази та стандартизація механізму державного фінансового аудиту, зокрема розвиток, удосконалення та посилення інституційних засад наявних видів державного фінансового аудиту, що проводить Держаудитслужба. Окрім того, також сюди можна віднести і впровадження принципово нових форм і технік проведення фінансового аудиту.

Для цього Держаудитслужба повинна була розробити проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», удосконалити наявну нормативно-методологічну базу аудиту виконання бюджетних програм різного рівня, врахувавши міжнародну практику країн ЄС. Окрім того фахівці Державної аудиторської служби мали чітко визначити всі об'єкти аудиту за погодженням з урядом та іншими державними структурами для реалізації в них пілотних проєктів [37, с. 64].

2. Посилення ефективності та дієвості фінансового інспектування через спрямування основних зусиль на найбільших фінансових ризиках.

Для цього Держаудитслужба повинна підвищити дієвість та практичну ефективність фінансової інспекції як інструменту виявлення і документування порушень з ознаками шахрайства, масштабних порушень та ризиків шляхом застосування методики ризикоорієнтовного підходу .

3. Удосконалення інформаційного забезпечення Держаудитслужби, а також унормування механізму взаємодії та обміну інформацією між органами державної влади, органами місцевого самоврядування та створення інтегрованої автоматизованої інформаційної бази [62].

Для цього Держаудитслужба разом з іншими зацікавленими структурами повинна була розробити цілісну концепцію розвитку інформаційного забезпечення у сфері контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів.

4. Актуалізація та оновлення інформаційно-аналітичних баз даних та систем для планування та майбутнього супроводу проведення фінансового контролю, а також відображення в цих базах результатів проведених заходів.

5. Формування системи запобіжників під час здійснення децентралізації та здійснення належного контролю на місцевому та регіональному рівні.

Для цього не тільки власне Держаудитслужба, але й всі інші дотичні до забезпечення державного фінансового контролю органи та інституції мали здійснювати систематичний контроль за законністю, ефективністю і

результативністю управління і використання коштів місцевих бюджетів в умовах децентралізації.

6. Покращення кадрового складу Держаудитслужби через запровадження нової моделі розвитку та підготовки висококваліфікованих кадрів, зокрема: Програму постійного професійного розвитку державних аудиторів; орієнтовних планів проведення семінарів, навчань, конференцій, брифінгів, засідань за круглим столом тощо.

7. Створення та підтримання дієвого механізму побудови дієвих партнерських відносин між Державною аудиторською службою та всіма владними органами та інституціями, а також суб'єктам господарювання як безпосередніми об'єктами фінансового аудиту [60].

Проаналізувавши вказані плани і стратегії реформи у системі державного фінансового контролю, експерти дійшли до висновку, що станом на початок 2022 року вищезазначені заходи були виконані не повністю.

Так, зокрема, протягом 2018-2022 років було, по-перше, суттєво зменшено ризики імовірних помилок, порушень та системних зловживань у сфері державних фінансів, що у свою чергу сприяло мінімізації бюджетних втрат, зміни спрямованості контрольно-аудиторської діяльності, а також переорієнтуванню діяльності інспекторів на відстеження соціальних орієнтирів і досягнення нематеріальних інтересів.

По-друге, зміщено акценти реалізації фінансового інспектування та підвищення його дієвості як інструменту виявлення і документування порушень з ознаками шахрайства, ризиків та налагодження взаємодії з організацією OLAF.

По-третє, підвищено рівень та міру відповідальності керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання за наслідки їх хибних управлінських рішень.

По-четверте, було створено єдині інтегровані інформаційні автоматизовані бази даних державного фінансового контролю, розпочата їх інтеграції до всіх існуючих фінансово-матеріальних реєстрів та систем.

По-п'яте, дещо підвищено загальний рівень взаєморозуміння між працівниками державного фінансового контролю і аудиту та органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання, особливо щодо питання мети і завдань фінансового аудиту.

По-шосте, значно зменшено бюджетні втрати в ході реалізації реформи децентралізації (створення ОТГ) одночасно з системним реформуванням системи внутрішнього бухгалтерського облікового контролю.

По-сьоме, сформовано нову модель розвитку та системної підготовки висококваліфікованих спеціалістів Державної аудиторської служби України для покращення виконання функцій фінансового контролю і аудиту.

По-восьме, покращено модель підготовки кадрів для структур та служб Державної аудиторської служби України на засадах системності, поліпшення рівня їх фахової підготовки та налагодження науково-методологічних зв'язків із закордонними навчальними центрами [16].

Проте разом із досягненнями в ході реалізації адміністративної реформи у сфері державного фінансового контролю було виявлено і чимало недоліків, упущень та прорахунків, на яких доцільно зацентрувати більшу увагу.

Отож до сьогоднішнього часу не було сформовано єдину законодавчу базу та надійний нормативно-правовий фундамент подальшого розвитку системи державного фінансового контролю. Так, зокрема, органами Держаудитслужби не було розроблено проєкт Закону «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», який би не тільки узагальнив та упорядкував алгоритм, зміст, особливості та методологічні стандарти проведення фінансового аудиту, але й удосконалив би існуючу нормативну базу фінансового аудиту і наблизив би її до кращих європейських зразків. Й досі продовжує діяти старий законодавчий акт ще 1993 року «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», який не лише морально, але й технічно застарів, незважаючи на численні зміни та доповнення до його тексту [43].

Наступне проблемне питання – якість управління державними та місцевими фінансовими ресурсами залишає бажати кращого, особливо в регіонах. Продовжується ігнорування в багатьох випадках принципів економічної доцільності, ефективності та дієвості, результативності, прозорості органами влади всіх рівнів, місцевого самоврядування, керівниками державних підприємств, установ та організацій. Окрім того, продовжується поширена в минулі роки практика нецільового використання коштів, перевищення меж службових повноважень при їх розподілі, освоєнні, переведенні з одного фонду чи статті в інші тощо.

Не менш важливим негативним моментом, який так і не вдалося подолати в ході реформи, є слабкість існуючої системи обміну інформацією даних фінансового аудиту між Державною аудиторською службою України та об'єктами фінансового аудиту і керівництвом цих об'єктів з одного боку та, з другого боку – між органами влади всіх рівнів та структур і Держаудитслужбою. Незважаючи на чимало пропозицій та заходів у даній сфері, досі є чимало нарікань на несвоєчасне повідомлення органами фінансового контролю і аудиту про проведення позапланових перевірок, слабо організована співпраця про надання інформації стосовно результатів аудиту для всіх зацікавлених органів і структур. Також суттєвим недоліком інформаційних баз фінансового контролю і аудиту є система так званого «постійного» дозволу, коли для отримання чергового пакету інформації, що торкається певного суб'єкту аудиту, користувачі повинні отримувати дозволи у Держаудитслужбі.

Але, зрештою, незважаючи на ці невирішені протиріччя та проблеми, державна система фінансового контролю та аудиту продовжує розвивати та збільшувати свою ефективність. Так, зокрема, у березні 2023 року було затверджено План роботи Державної аудиторської служби України на 2023 р., у якому головна увага була спрямована передусім на подолання вищезазначених проблемних моментів. Серед інших протягом поточного року службою реалізовувалися такі напрями діяльності:

- активізація нормотворчої діяльності у сфері державного фінансового контролю та аудиту, зокрема в плані удосконалення існуючої нормативно-правової бази з урахуванням рекомендацій та пропозицій європейських партнерів;

- удосконалення механізму проведення державних фінансових інспекцій та перевірок, зокрема в сфері виявлення можливих порушень при проведенні державних закупівель на потреби ЗСУ, притягнення до відповідальності винних осіб, виявлення кінцевих бенефіціарів злочинних фінансових схем та ін.;

- покращення контролю за станом діяльності структурних підрозділів Держаудитслужби та її регіональних структур через розгляд електронних скарг і петицій, заходів моніторингу, перевірки стану законності виданих актів тощо;

- актуалізація заходів внутрішнього аудиту, що передбачає удосконалення змісту та механізму внутрішнього аудиту, оформлення комплексного звіту за його наслідками;

- покращення організаційної, правової та методологічної роботи та ін.

Отже, проведена в останні роки адміністративна реформа суттєво покращила і механізм та зміст діяльності органів державного фінансового аудиту, а також безпосередньо сам процес та процедурні моменти його реалізації на практиці. Проте ще залишилося чимало проблемних питань, вирішення яких планується в найближчій перспективі.

2.2. Дослідження стану впровадження галузевих, міжгалузевих та регіональних механізмів управління у сфері державного фінансового контролю

Фінансове управління завжди було і є невід'ємною частиною державного внутрішнього фінансового контролю, який охоплює зобов'язання кожного керівника створювати і підтримувати адекватні системи внутрішнього контролю (фінансового управління і контролю) для завдань планування, програмування, бюджетування, обліку, контролю, звітування, документування та моніторингу.

Основою провідних систем фінансового управління і контролю є управлінська відповідальність та підзвітність, що передбачає збалансовану конфігурацію заходів підзвітності та відповідальності, делегування повноважень з ухвалення рішень та рівень автономії керівників у використанні ресурсів, необхідних для досягнення очікуваних результатів [35, с. 26].

При цьому основою галузевого управління у сфері державного фінансового управління є керівна та управлінська діяльність Міністерства фінансів України та Державної аудиторської служби України. Саме ці органи покликані здійснювати основну функцію управління у галузі на основі трьох збалансованих напрямів – фінансового, казначейського та фіскального. Разом з тим основними завданнями Міністерства фінансів України, зокрема, у сфері управління державним фінансовим контролем, є повноцінне забезпечення засад формування та реалізації державної політики у сфері управління та контролю за дотриманням чинного бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів тощо. Міністерство фінансів України також покликане забезпечувати формування та реалізацію визначеної єдиної державної політики у сфері податкової і митної діяльності, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби із правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску тощо [40, с. 137].

Окрім того, слід зазначити, що Міністерство фінансів України також у межах своїх чинних повноважень здійснює управління контролем та координацією діяльності всіх ланок органів виконавчої влади, які у свою чергу уповноважені здійснювати контролем за дотриманням чинного законодавства у сфері бюджетування на своєму рівні.

Проте все ж ключову роль у галузевому регулюванні управління державним фінансовим контролем відіграє Державна аудиторська служба України, яка в принципі і уповноважена здійснювати всю регуляторну державну

політику у сфері здійснення державного фінансового контролю. Саме Держаудитслужба відповідно до чинного Положення про Державну аудиторську службу України (затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43), 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 [50].

В плані управлінських функцій Держаудитслужба здійснює практичну реалізацію стосовно:

- 1) контролю за належним використанням державних фінансових коштів, а також фінансових активів державних структур та їх необоротних активів;
- 2) економії бюджетних коштів та результативності практичної діяльності розпорядників цих коштів стосовно їх ефективного цільового використання;
- 3) використання за цільовим призначенням позик та кредитів, що їх отримали суб'єкти фінансово-кредитних відносин під місцеві чи державні гарантії;
- 4) достовірністю визначення нагальних потреб в коштах бюджету в процесі складання планових показників, а також відповідністю бюджетних зобов'язань, взятих на себе розпорядниками бюджетних коштів у відповідності до запланованих асигнувань, дотацій, пунктів фінансових планів чи стратегій;
- 5) відповідністю довгострокових зобов'язань, взятих на себе розпорядниками бюджетних коштів за вказаним енергосервісом, затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі даного виду сировини;
- 6) дотримання чинного законодавства на всіх рівнях та стадіях бюджетного процесу як щодо державного, так і місцевих бюджетів, а також дотримання законодавчої бази у сфері публічних закупівель;
- 7) ведення бухгалтерського обліку бюджетної сфери, а також складання фінансово-бюджетної звітності, паспортів укладених бюджетних програм та звітів про їх своєчасне виконання (у разі застосування засад програмно-цільового методу в процесі бюджетування), фінансових кошторисів та інших актів, що застосовуються у механізмі виконання бюджету на всіх рівнях;

8) контролю стану та достовірності інформації про фінансово-бухгалтерську звітність;

9) виконання управлінських функцій стосовно розпорядження державним майном;

10) стану внутрішнього фінансового контролю та аудиту стосовно розпорядників коштів державного та місцевого бюджету, а також інших суб'єктів, підконтрольних діяльності Держаудитслужби тощо [2].

До галузевих структур, що здійснюють ряд управлінських функцій у сфері державного фінансового контролю і аудиту, також слід віднести Державну казначейську службу України, яка здійснює наступні управлінські функції:

1) контроль за поточним веденням бухгалтерського обліку фінансових надходжень і витрат бюджетів всіх рівнів;

2) складення та подання фінансово-бюджетної звітності усіма розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевого бюджетів;

3) повноваженнями управління бюджетними коштами в процесі зарахування надходжень до бюджетів усіх рівнів;

4) контроль за відповідністю кошторисів, укладених розпорядниками бюджетних коштів, відповідним показникам розпису бюджетів;

5) аналіз відповідності бюджетних зобов'язань, які були взяті на себе розпорядниками бюджетних коштів, відповідним бюджетним надходженням, паспорту бюджетної цільової програми (у тому разі, якщо застосовувався програмно-цільовий метод у бюджетуванні);

6) відповідністю платежів узятим розпорядниками коштів своїм бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним фінансуванням;

7) дотриманням належних правил та норм щодо операцій з бюджетними коштами в іноземній валюті;

8) точне дотриманням установленого порядку проведення національних та регіональних лотерей із використанням різноманітних електронних систем прийняття грошової оплати за участь у них в режимі реального часу;

9) точне та своєчасне дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних фінансів, іншими клієнтами чинних вимог діючого законодавства у сфері державних закупівель в частині наявності, відповідності та правильності оформлення фінансово-звітних документів [18, с. 67].

Нарешті, ще одним галузевим органом у сфері державного фінансового контролю і аудиту є Державна податкова служба України, діяльність якої в управлінській сфері спрямована на контроль за своєчасним поданням всіма суб'єктами фінансових відносин – платниками податків та ЄДВПП, всієї необхідної податкової звітності, а також контроль за своєчасністю сплати всіх державних і місцевих податків, зборів і платежів [67].

До міжгалузевого механізму управління засадами державного фінансового контролю слід віднести діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Національної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, Державної митної служби України та Державної податкової служби України. Окрім того, деякі управлінсько-контрольні повноваження у даній сфері мають Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку [20, с. 422].

Також деякі управлінські повноваження у сфері державного фінансового контролю і аудиту надані фінансовим управлінням та відділам регіональних адміністрацій (обласних, міжрайонних, районних та місцевих органів влади і місцевого самоврядування), в основному у плані перевірок достовірності зарахування коштів до доходної частини бюджетів відповідно до існуючих кодів бюджетної класифікації, а також ведення бухгалтерського обліку доходів і видатків.

Окрім того, у плані міжгалузевого управління механізмом та процесом державного фінансового контролю і аудиту слід сказати про постійний та частий перерозподіл владних повноважень між суб'єктами контролю. Так, наприклад, раніше Верховна Рада України передала Рахунковій палаті повноваження щодо управлінського контролю за використанням фінансів держбюджету. Дещо пізніше Мінфін передав Держаудитслужбі повноваження щодо управлінського

контролю за формуванням та використанням коштів бюджетів усіх рівнів, а Державній казначейській службі – повноваження по управлінському контролю за оперативними видатками держбюджету. Нарешті, нещодавно Президент України делегував повноваження у сфері управлінського фіскального контролю за діяльністю суб'єктів податкової політики у сфері виконання дохідної частини держбюджету Державній податковій службі України [73, с. 27].

Зрештою, окремі повноваження у сфері управління державним фінансовим контролем та аудитом також надані Національному банку України – у плані здійснення фінансового аналізу та моніторингу держборгу та контролю за діяльністю комерційних банків у даній сфері; Антимонопольному комітету України – у сфері здійснення управлінського контролю за створенням належного конкурентного середовища і захистом вільної та чесної конкуренції у галузі публічних закупівель за бюджетні кошти; Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку – у сфері забезпечення державного управлінського контролю за додержанням чинного законодавства з питань функціонування вітчизняного фондового ринку, ведення фінансового обліку та прийому звітів від тих акціонерних підприємств, у статутному капіталі яких є державна частка тощо.

З огляду на вищезазначене слід сказати, що сучасні вітчизняні галузева та міжгалузева структури управління механізмом державного фінансового контролю занадто громіздкі та складні. Така громіздкість та складність вимагає не тільки чітке розмежування управлінських та контрольних повноважень у даній сфері, але й їх злагоджена діяльність. Але сьогодні, незважаючи на проведення адміністративного реформування системи державного фінансового контролю, діяльність багатьох органів не пов'язана між собою та часто перетинається, особливо у плані діяльності органів, які контролюють видатки Державного та місцевих бюджетів. Окрім того, діяльність всіх вищевказаних органів у нормативному плані регулюється багатьма актами, положення та норми яких далеко не завжди узгоджуються між собою. У свою чергу це призводить до своєрідного «сукупністю оболеїзму», іншими словами до підвищення ефективності у діяльності суб'єктів державного фінансового

контролю і аудиту стосовно контролю за видатками бюджетів усіх рівнів, здійснення аудиту фінансово-господарської діяльності державних структур, здійснення аудиторського контролю за дотриманням чинного законодавства у сфері ведення бухгалтерського обліку та ін.

Вказані недоліки часто на практиці призводить до того, що одні суб'єкти господарсько-фінансової діяльності перевіряються кілька разів на рік, інші – можуть не перевірятися кілька років, зусилля багатьох перевірочних структур розпорошуються, методологічні підходи та принципи діяльності фінансового контролю і аудиту багатьох служб накладаються один на одного та ін.

Зрештою, слід також розглянути регіональні засади управління механізмом державного фінансового контролю і аудиту. Так, в структурі Державної аудиторської служби України – ключового галузевого органу здійснення такого контролю – чітко виділяються регіональні структури:

1) Північний офіс Держаудитслужби (м. Київ): до його складу входять 4 регіональні управління – у Вінницькій, Житомирській, Черкаській та Чернігівській областях;

2) Північно-Східний офіс Держаудитслужби (м. Харків): до його складу входять 3 регіональні управління – у Луганській, Полтавській та Сумській областях;

3) Західний офіс Держаудитслужби (м. Львів): до його складу входять 7 регіональних управлінь – у Волинській, Закарпатській, Івано-Франківській, Рівненській, Тернопільській, Хмельницькій, Чернівецькій областях;

4) Східний офіс Держаудитслужби (м. Дніпро): до його складу входять 3 регіональні управління – в Донецькій, Запорізькій та Кіровоградській областях;

5) Південний офіс Держаудитслужби м. Одеса: до його складу входять 2 регіональні управління – у Миколаївській та Херсонській областях.

Саме вони реалізують державну політику в сфері управління засадами та механізмом державного фінансового контролю в регіонах.

Розглянемо також результати діяльності Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів за три роки (табл. 2.1.) [70]

Таблиця 2.1.

Результати діяльності Держаудитслужби та її міжрегіональних
територіальних органів (ревізія, перевірка)
за 2020 - 2022 роки

| ПОКАЗНИКИ | Кількість (фактів, об'єктів) | | | Темп зміни 2020 року до 2022 року | |
|--|------------------------------|----------|----------|---|-------|
| | 2020 рік | 2021 рік | 2022 рік | +/- | % |
| 1. Проведено заходів державного фінансового контролю (всього), у тому числі: | 10744 | 12039 | 12991 | 2247 | 120,9 |
| 1.1. Ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності (всього), у тому числі: | 917 | 1024 | 446 | -471 | 48,6 |
| - за зверненням правоохоронних органів | 64 | 44 | 45 | -19 | 70,3 |
| - за результатами державних фінансових аудитів | 31 | 68 | 80 | 49 | 258,1 |
| 1.2. Ревізій виконання місцевих бюджетів | 11 | 9 | 2 | -9 | 18,2 |
| 1.3. Перевірок закупівель | 122 | 528 | 587 | 465 | 481,1 |
| 1.4. Перевірок у складі робочих груп (комісійних перевірок) | 1 | 2 | 0 | -1 | 0,0 |
| 1.5. Моніторингів закупівель | 9693 | 10485 | 11958 | 2265 | 123,4 |
| 2. Проведено зустрічних звірок (всього), у тому числі: | 3153 | 2695 | 1578 | -1575 | 50,0 |
| - під час проведення ревізій | 3107 | 2482 | 1294 | -1813 | 41,6 |
| - під час проведення перевірок закупівель | 46 | 213 | 284 | 238 | 617,4 |
| 3. Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених контролем (всього), у тому числі: | 6132 | 7436 | 8726 | 2594 | 142,3 |
| - ревізіями | 914 | 1002 | 440 | -474 | 48,1 |
| - перевітками закупівель | 97 | 466 | 472 | 375 | 486,6 |
| - комісійними перевітками | 1 | 2 | 0 | -1 | 0,0 |
| - моніторингами закупівель | 5244 | 6161 | 7904 | 2660 | 150,7 |
| 4. Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення (всього), у тому числі: | 5599 | 6032 | 6543 | 944 | 116,9 |
| - у бюджетних установах та організаціях | 3549 | 3581 | 3913 | 364 | 110,3 |
| - у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору | 1958 | 2351 | 2557 | 599 | 130,6 |

Дані розрахунково-аналітичної таблиці, показують, що протягом останніх трьох років загальна кількість проведених заходів державного фінансового

контролю Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами збільшилася на 20,9%. Наочно видно стійку тенденцію до збільшення кількості моніторингів закупівель (на 23,4%), кількості охоплених заходами державного фінансового контролю підприємств, установ та організацій (на 42,3%), а також кількості підприємств, установ і організацій де виявлені фінансові порушення (на 16,9%). Проте разом з тим існує тенденція до зменшення кількості ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності (на 48,6%), також проведено у минулому році тільки два заходи державного фінансового контролю місцевих бюджетів проти 11 у 2020 році.

2.3. Аналіз процесів гуманізації політичних та економічних перетворень влади у сфері державного фінансового контролю

Вищезазначене вказує, що система державного фінансового контролю і аудиту в Україні сьогодні потребує своєї системної трансформації та гуманізації, оскільки у своїй практичній повсякденній діяльності всі органи та структури, які займаються питанням державного фінансового контролю, стикаються з цілим рядом недоліків та проблем. Не акцентуючи увагу на багатьох деталях та особливостях, все ж слід виділити основні тенденції, які гальмують динамічний розвиток системи державного фінансового контролю і аудиту на сучасних світових та європейських зразках.

Отож протягом останнього десятиліття в системі органів, які прямо займаються питанням державного фінансового контролю, відбувся серйозний перерозподіл та поглиблення багатьох контрольних та управлінських функцій і повноважень, про деякі з них було сказано раніше. Основні із них відобразимо за допомогою рисунка (рис. 2.1.)

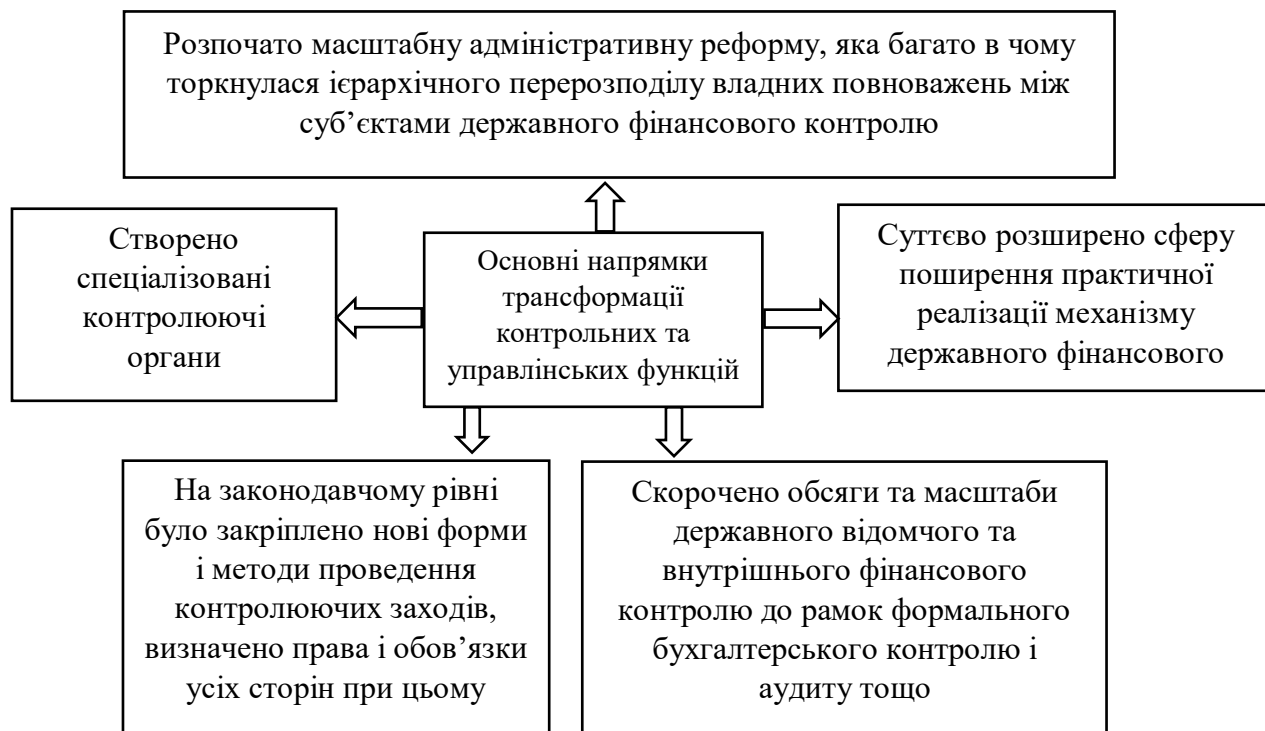


Рисунок 2.1. Перерозподіл та поглиблення багатьох контрольних та управлінських функцій державного фінансового контролю [73, с. 26].

Вказані зміни, не дивлячись на ряд технічних переваг, суттєво, як вказують багато експертів, послабили державний фінансовий контроль та призвели до своєрідного його розпаду на цілий ряд окремих контрольно-аудиторських функцій, розпорошеності діяльності багатьох служб та структур, що у свою чергу на стратегічному рівні призвело до неможливості адекватного глибинного аналізу та об'єктивної оцінки діяльності всіх без винятку органів державного контролю і аудиту, а також досягнутих ними у цій сфері результатів.

На нашу думку, влучною є думка наведена І. Івановою, відносно того, що після здобуття нашою державою незалежності паралельно було досягнуто позитивних тенденцій в сфері фінансового контролю. Основною характерною рисою сучасної фінансової системи є її стихійний розвиток. Однозначно підтримуємо авторку в її позиції щодо відсутності можливості перегляду загальної системи фінансового контролю та управління, а також здійснення дуже

важливих реформ в даній сфері. Наслідком такого недбальства фінансового контролю є витрачання надзвичайно великих ресурсів на утримання, при цьому поточна система з характерними рисами пострадянського простору із застарілими методами роботи є по факту і морально застарілою та не гарантує належного рівня прогресу в державотворчому процесі [19].

Крім того, розпорошеність контролюючих функцій між багатьма суб'єктами державного фінансового контролю призводить до несистемності, відсутності скоординованості їх діяльності, погіршення фінансової дисципліни, що у свою чергу перешкоджає оптимізації контролю за фінансовими надходженнями, витратами бюджетних коштів на всіх рівнях, тінізації економічного життя, подальшого розвитку корупції тощо.

Тому для подальшої розбудови ефективної системи вітчизняного державного фінансового контролю та аудиту слід серйозно гармонізувати всю його існуючу систему, в першу чергу діяльність суб'єктів, що здійснюють практичну контролюючу діяльність. Саме розбудова дієвої організаційної структури органів державного фінансового контролю має стати ключовим аспектом ефективності та дієвості всієї системи контролю державних фінансів. При цьому висувуються різні ідеї до оптимізації та гармонізації цієї структури.

Наприклад, у дослідженнях І. Іванової, В. Русіна та Б. Шулюк наголошено, що практично весь зовнішній фінансовий контроль має здійснювати на незалежних засадах (причому як за надходженнями, так і за витратною частиною бюджетів усіх рівнів) має здійснювати Рахункова палата зі своїми регіональними представництвами як єдиний контролюючий орган (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Регіональні представництва Рахункової палати

| № з/п | Назва представництва | Регіон | Сукупність прилеглих територіальних одиниць |
|-------|---|---------|---|
| 1 | Територіальне управління Рахункової палати по м. Києву, Київській, Черкаській та Чернігівській областях | м. Київ | 4 |

| | | | |
|---|---|------------|---|
| 2 | Територіальне представництво Рахункової палати у Дніпропетровській та Запорізькій областях | м. Дніпро | 2 |
| 3 | Територіальне управління Рахункової палати по Львівській, Волинській Рівненській та Тернопільській областях | м. Львів | 4 |
| 4 | Територіальне управління Рахункової палати по Одеській, Миколаївській, Херсонській областях, Автономній Республіці Крим та м. Севастополю | м. Одеса | 5 |
| 5 | Територіальне представництво Рахункової палати у Донецькій та Луганській областях | м. Донецьк | 2 |
| 6 | Територіальне управління Рахункової палати по Харківській, Полтавській та Сумській областях | м. Харків | 3 |
| 7 | Територіальне управління Рахункової палати по Вінницькій, Житомирській, Кіровоградській та Хмельницькій областях | м. Вінниця | 4 |
| 8 | Територіальне управління Рахункової палати по Закарпатській, Івано-Франківській та Чернівецькій областях | м. Ужгород | 3 |

Натомість внутрішній фінансовий контроль, а саме аналіз своєчасності та повноти надходжень податкових платежів має здійснювати Державна податкова служба України та Державна митна служба України, а також інші уповноважені на це органи. Аналіз же бюджетних витрат мають проводити регіональні служби внутрішнього аудиту Держаудитслужби в співпраці з фінансовими відділами центральних, регіональних та місцевих органів влади, а також аудитори в установах тощо [19; 18, с. 67; 73, с. 27].

Учені вказують, що така система органічного поєднання зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю суттєво покращить координацію всіх контролюючих органів, служб та структур, а також дасть змогу удосконалити нормативне методологічне та аналітичне забезпечення контролюючої діяльності (рис. 2.2.)

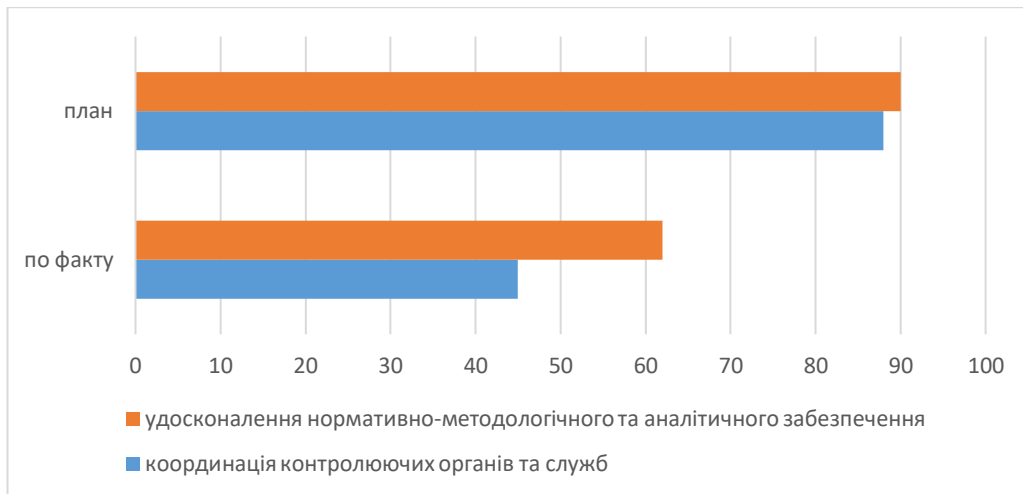


Рисунок 2.2. Оцінка планової результативності органічного поєднання зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю

Як стверджує В. Мельник, «щоб гармонізувати діючу систему державного фінансового контролю, потрібно чітко розмежувати функції зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю та відповідно закріпити це на законодавчому рівні, визначити методи і процедури його здійснення та запровадити їх на практиці». Автор вказує, що діяльність Рахункової палати слід законодавчо відокремити від інших контролюючих органів – Держаудитслужби, Мінфіну, Державної податкової служби України, Державної митної служби України, Держказначейства та ін. [35, с. 190]

Важливим аспектом гармонізації трансформаційних перетворень у системі діючої влади щодо оптимізації механізму державного фінансового контролю і аудиту також можна назвати звернення до передового світового досвіду у даній сфері. Так, в усіх без винятку демократичних країнах світу діє єдиний орган незалежного фінансового контролю, який формується законодавчими органами та має повну політичну, адміністративну та власне фінансово-контролюючу свободу діяльності. Такі органи, зокрема, діють в Канаді, США, Японії, більшості європейських держав. Паралельно з цим органам створені та діють органи фінансового контролю з боку виконавчої влади – наприклад, в США функціонує спеціалізована система федеральних інспекторських служб при федеральних міністерствах та відомствах та незалежне адміністративно-

бюджетне управління, створене при адміністрації Президента США. Схожі приклади є і у європейських країнах – так, зокрема, в Німеччині функціонує Федеральне фінансове відомство, а у Великобританії – Комітет суспільних рахунків, підконтрольний уряду [2, с. 5].

Схожа ситуація за кордоном і з інституціями внутрішнього фінансового контролю. Зокрема, в більшості демократичних держав функціонують урядові контрольні-ревізійні структури – зазвичай це Міністерства фінансів (Німеччина, Японія, Канада, Польща, Швеція та ін.), Державні казначейства (Великобританія, США), Міністерство економіки, фінансів та промисловості (Франція) тощо. Інколи створюються одночасно декілька фінансово-контролюючих органів при виконавчій владі (наприклад, в Італії) [38, с. 32].

Проте слід сказати, що створені в західних демократіях системи зовнішнього та внутрішнього контролю функціонують паралельно, але в тісному взаємозв'язку, не втручаючись при цьому у компетенції та функції один одного.

Отож, на нашу думку, для гармонізації політико-владних аспектів ефективного функціонування системи органів, що здійснюють реалізацію функцій державного фінансового контролю в Україні, слід:

- на законодавчому рівні пропрацювати уточнення та зміну політико-владних, контрольних-ревізійних, аудиторських повноважень і функцій усіх органів, систем та структур, які прямо чи опосередковано торкаються механізму реалізації державного фінансового контролю; для цього слід у першу чергу завершити розпочату раніше розробку профільного законодавчого акту про організацію державного фінансового контролю та аудиту;

- оптимізувати існуючу структуру фінансово-контролюючих органів шляхом перерозподілу та зміни між ними повноважень у даній сфері; для цього слід уточнити статутні вимоги і положення кожного із органів (Рахункової палати, Мінфіну, Державної казначейської служби, Держаудитслужби, Державної податкової служби, Державної митної служби та ін.), внести відповідні зміни та доповнення, змінити практичні механізми здійснення кожної із перевірок, контролюючих процедур та аудиту;

- налагодити тісну співпрацю та координацію між існуючими органами та структурами державного фінансового контролю, перш за все у плані обміну між ними аналітичною інформацією про результати аудиторських перевірок, методику виявлення порушень у сфері бюджетного та фінансового законодавства, фіксацію правопорушень у даній сфері та ін.;

- змінити чи гармонізувати гарантії незалежності та підпорядкованість контролюючих органів, особливо на регіональному та місцевому рівнях, в першу чергу стосовно самостійності, повноти та принциповості прийняття їхніх рішень;

- розробити, обговорити та затвердити єдину концепцію розвитку державного фінансового контролю на засадах системності, наукової методології, відповідності сучасним реаліям та гармонізації чинного фінансового законодавства до бази ЄС; сьогодні, на жаль, переважна більшість процедур державного фінансового контролю сприймається підконтрольними структурами як проста перевірка правильності та ефективності використання бюджетних коштів, а також пошук недоліків та помилок при цьому; така стратегічна концепція розвитку державного фінансового контролю та аудиту дасть змогу не лише чітко розмежувати завдання, функції та повноваження усіх контролюючих органів, але й усунути дублювання, непоінформованість, політизованість їх діяльності.

Зрештою, слід, на думку фахівців, змінити саму методику та механізм реалізації державного фінансового контролю і аудиту через покращення підготовки професійних кадрів, залучення останніх науково-методологічних розробок фінансової науки, переймання прогресивного зарубіжного досвіду та інше.

Таким чином, новий зміст та нова роль державного фінансового контролю в Україні має будуватися на гармонізації політико-владних та економічних перетворень влади у даній сфері, зміні концептуальних засад та підходів до розмежування повноважень контролюючих суб'єктів, критичному переосмисленні самої філософії фінансового контролю і аудиту на сучасних засадах.

Висновки до Розділу 2

Отож в ході дослідження були отримані наступні результати.

1. Зважаючи на численні прогалини, проблеми та недоліки існуючої системи суб'єктів реалізації державного фінансового контролю в Україні, у 2018 році Кабінетом Міністрів України було схвалено Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року. Цьому передував комплексний аналіз та моніторинг основних проблем державного фінансового контролю в Україні, зокрема діяльності Держаудитслужби та інших інституцій фінансового контролю в державі.

Результати реалізації Концепції в цілому були позитивними – вдалося змістити акценти фінансового контролю на підвищення його дієвості та ефективності, зменшити загальну кількість помилок, упущень та недоліків при практичному проведенні фінансових ревізій, інспекцій та аудитів, підвищено рівень та міру відповідальності керівників за прийняття ним хибних фінансових рішень, створено єдині інтегровані інформаційні автоматизовані бази даних державного фінансового контролю, значно зменшено бюджетні втрати в ході реалізації реформи децентралізації, сформовано нову модель розвитку та системної підготовки висококваліфікованих спеціалістів Державної аудиторської служби України та ін. Разом з тим певні проблеми та недоліки залишилися невирішеними, зокрема у плані неприйняття нового профільного закону «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», покращення якості управління державними та місцевими фінансовими ресурсами, слабкості обміну актуальною інформацією щодо результатів проведеного аудиту, тощо.

2. Державний фінансовий контроль в Україні здійснюється на галузевих, міжгалузевих та регіональних засадах, відповідно існує потреба у покращенні засад системного управління у цих сферах. Так, ключовими інституціями галузевого контролю над державними та місцевими фінансами є Державна

аудиторська служба України, Державна казначейська служба України та Міністерство фінансів України, до міжгалузевої співпраці у даній сфері слід віднести скоординовану діяльність Верховної Ради України, Рахункової палати, Кабінету Міністрів України, Національної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, Державної митної служби України та Державної податкової служби України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України та ін. Регіональний чинник державного фінансового контролю забезпечується регіональними органами Держаудитслужби, обласних, районних та місцевих фінансових відділів та управлінь тощо.

3. Для здійснення системної трансформації та покращення діяльності системи вітчизняного державного фінансового контролю слід активізувати процеси гуманізації політичних та економічних перетворень, реформ та заходів, які мають здійснювати відповідні владні інституції. Було досліджено, що в останнє десятиліття система державного фінансового контролю в Україні суттєво трансформувалася та змінювалася в плані перерозподілу повноважень між суб'єктами контролю, розширення сфери впливу його механізмів, проведення адміністративної реформи, законодавчого закріплення нових підходів, форм та методів здійснення контролю і аудиту та ін. Вказані заходи разом з багатьма успіхами та досягненнями існуючої системи фінансового контролю призвели і до багатьох проблем. Вирішення цих проблем лежить в царині подальшої гармонізації діяльності суб'єктів контролю, подальшої оптимізації та перерозподілу між ними управлінських та контрольних функцій, переймання прогресивного зарубіжного досвіду, уточнення нормативної бази, налагодження тіснішої співпраці між різними контролюючими інституціями, розробки єдиної комплексної концепції розвитку державного фінансового контролю та ін.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Пропозиції щодо удосконалення методів публічного управління в процесі імплементації основних положень адміністративної реформи

Охарактеризувавши основні причини трансформації публічного управління отримуємо ймовірність чітко виділення тенденцій розвитку публічного управління в сфері державного фінансового контролю. Загалом усі тенденції можливо об'єднати за елементами публічного управління. Вони характеризуються як основоположні довгострокові тренди розвитку управління та дають змогу виділити наступні тенденції:

- тенденції до модернізації або зміни суб'єктів управлінської діяльності в безпосередньому публічному управлінні;
- тенденції до зміни основних положень концепції та основних підходів відносно публічного управління;
- орієнтація на успішні елементи європейських систем публічного управління;
- тенденції відносно активного застосування новітніх технологій в процесі реалізації публічного управління.

У частині аналізу поточних тенденцій зміни суб'єктів публічного управління, варто наголосити на пришвидшенню процесів демократизації владних процесів, активного застосування партнерських підходів в процесі прийняття публічних управлінських рішень, розвитку методологічної складової, посилення комунікативної основи в частині взаємодії державного фінансового контролю з представниками громадськості та активного їх залучення до процесу прийняття управлінських рішень.

На шляху до модернізації методологічної складової в умовах сьогодення відбувається поступова відмова системи публічного управління в області

державного фінансового контролю від надмірних бюрократичних процесів та активного залучення представників громадськості.

Характеризуючи тенденції зміни об'єктів управління, варто відзначити актуальність проблеми обмеженості ресурсами. Таким чином чітко простежується зміна в залежності системи управління від матеріально-фінансових ресурсів до максимальної залежності від інформаційних ресурсів. В контексті зазначеного відбувається переосмислення державної ролі як основного регулятора, у тому числі й сама держава прагне оптимізувати власний вплив за різними суспільними сферами [66].

Характерні тенденції щодо змін в публічному управлінні державним фінансовим контролем цілком очевидними в частині орієнтації на максимальну ефективність та належний результат управлінської діяльності. Ефективність кінцевого результату процесу організації публічного управління має гарантувати висококваліфіковані фахівці в області державного фінансового контролю, котрі мають орієнтуватися, перш за все, на підвищення власного статусу та неформального авторитету, це мають бути фахівці орієнтовані на надання високоефективних послуг, реалізації сучасних технологій, а особливо – сучасних методів управління.

Під методами публічного управління науковці розуміють:

- способи практичного вираження адміністративних зобов'язань адміністративними публічними суб'єктами. Методи публічного адміністрування, втілюючи в собі безпосередні способи впливу на визначений об'єкт відображають у власному змісті юридичні повноваження;

- загальна сукупність спеціалізованих та універсальних прийомів, котрі застосовуються владними органами під час реалізації певних функцій публічного адміністрування;

- способи впливу органів публічного управління на виражене коло керованих об'єктів.

Із вище зазначеного, цілком очевидно, що сутність методів публічного управління розкривається через прийоми та способи діяльності з особливим взяттям до уваги управлінського акценту.

На шляху до удосконалення методів публічного управління в процесі імплементації основних положень адміністративної реформи, варто звернути особливу увагу на властивості означених методів, а саме:

- повноцінна вираженість публічних інтересів;
- деталізація мети практичного застосування методів публічного управління має співпадати з інтересами суспільства та держави;
- обрані методи мають бути яскраво вираженими, а їх прикладне призначення має полягати в повноцінному забезпеченні самого управлінського процесу;
- методи мають проявлятися у самому процесі публічного управління виражаючи собою безпосередній вплив на різні вектори суспільних відносин;
- отримують зовнішнє вираження через форми публічного управління гарантуючи кожній нормі якісне наповнення;
- являється засобом реалізації компетенції суб'єкта публічного управління;
- передбачає практичне застосування у різних варіаціях;
- безпосередній зміст впливу в індивідуальному випадку залежить від специфіки об'єкту, відносно якого відбувається застосування методу публічного управління.

У контексті імплементації адміністративної реформи реформування методів публічного управління в сфері державного фінансового контролю має бути націлене на:

- вдосконалення інституційної складової;
- вдосконалення організаційно-функціональної складової.

Розглянемо кожну із запропонованих складових більш аргументовано.

Перш за все, нами пропонується наступний варіант цілісної системи визначення ефективності державного фінансового контролю в контексті державного управління (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 Механізм оцінки дієвості функціонування державного фінансового контролю в системі публічного управління

Перша складова об'єднує в собі співвідношення ефективності зовнішнього та внутрішнього контролю.

Проведемо співставлення зовнішнього та внутрішнього аудиту (таблиця 3.1) [39].

Таблиця 3.1

Співставлення основних характеристик внутрішнього та зовнішнього аудиту як основи державного фінансового контролю

| Основний критерій | Внутрішній аудит | Зовнішній аудит |
|----------------------------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Організаційно-функціональна мета | Організація контролю за ефективністю організації господарської діяльності | Засвідчення достовірності усіх форм звітності |
| Координація | Чинні аудиторські стандарти та інші локальні законодавчо-правові акти | Чинні аудиторські стандарти та Закони України |
| Методологічне підґрунтя | Обрання здійснюється на власний розсуд | Формується у відповідності до національних стандартів аудиту |
| Постановка основних завдань | Формується управлінським апаратом з обов'язковим врахуванням | У відповідності до сформованої аудиторської програми |

| | | |
|--|--|--|
| Діапазон робіт | Визначається через положення посадових інструкцій, комісії, відділу | Охоплює час, на протязі котрого проводиться аудит |
| Статус суб'єкта, котрого визначено відповідальним за проведення аудиту | Визначена особа з ряду працівників установи чи організації, автономність котрої є обмеженою | Визнаний орган вищого порядку фінансового контролю |
| Інформаційні користувачі | Виключно внутрішні | І зовнішні, і внутрішні |
| Об'єкт перевірки | Управлінська система, підприємницька фінансова звітність, господарська діяльність суб'єкта підприємництва в цілому | Фінансова звітність підприємств, установа, організацій |
| Систематичність | У відповідності до встановленого внутрішнього графіку | На вимогу – ініціативний, та обов'язковий в кінці звітного періоду |
| Відповідальність | Формується за кожним підлеглим перед керівним та управлінським персоналом в рамках визначених посадових обов'язків | Перед державним апаратом у відповідності до чинних законодавчо-правових норм |

Із вище поданої таблиці, варто відзначити, що під внутрішнім аудитом варто розуміти організаційно-економічну систему контролю за належною організацією облікового процесу та повноцінності функціонування внутрішньої системи контролю підприємства, установи чи організації.

Основним призначенням внутрішнього аудиту являється підтримка інтересів управлінського апарату установи чи підприємства, оперативний пошук чинної проблематики та надання керівництву рекомендацій по їх усуненню [27].

У свою чергу, в основу зовнішнього аудиту закладено організацію контролю на договірній основі, котра проводиться автономними аудиторськими організаціями. Ціллю зовнішньої аудиторської перевірки являється комплексна оцінка організації облікового процесу, доцільності та вчасності формування та подання звітних форм, консультування управлінського апарату підприємства, установи чи організації з ціллю вдосконалення господарського процесу.

Відносно другої складової першого запропонованого елемента – внутрішнього аудиту – в Україні в останні роки ведеться активна мотивація управлінців та самоусвідомлення керівниками його ролі.

За переважною більшістю сучасних підприємств, установ та організацій відзначається формування служби внутрішнього аудиту та складання методично затвердженої форми звітності (затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 27 березня 2014 року № 347 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 31 липня 2019 року № 329), з подальшим її оприлюдненням на офіційному інтернет-ресурсі установи. Разом з тим, важливою проблемою сьогодення являється відсутність подання відповідних статистичних даних про стан внутрішнього аудиту за підприємствами, установами, організаціями в узагальненому вигляді.

На нашу думку, Міністерству фінансів України варто затвердити наступну узагальнену форму звітності про стан внутрішнього аудиту в Україні (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Проект форми Звіту про стан внутрішнього аудиту підприємств, установ, організацій в Україні

| Назва показників | Код рядка | Числове вираження |
|---|-----------|-------------------|
| Кількість суб'єктів, що запровадили внутрішній аудит в поточному звітному періоді: - підприємств; - бюджетних установ; - організацій | | |
| Кількість об'єктів, за котрими було проведено внутрішній аудит | | |
| Середня кількість процедур організації внутрішнього аудиту за підприємствами, установами, організаціями | | |
| Кількість виявлених недоліків організації господарського процесу під час проведення внутрішнього аудиту | | |
| Затрати часу на усунення виявлених недоліків | | |
| Результативність повторно проведеного внутрішнього аудиту відносно усунення попередньо виявлених недоліків | | |
| Співпадіння висновків внутрішнього та зовнішнього аудитів | | |

*авторська розробка

Запровадження такої форми звітності дасть змогу проводити належну організацію фінансового контролю за станом самодисципліни підприємств, установ та організацій, а також визначати реальний стан запровадження та розвитку внутрішнього аудиту, як одного з основних елементів державного фінансового контролю в Україні.

Наступним елементом механізму являється фінансово-економічна складова в межах котрої передбачено визначення економічної ефективності контрольних заходів.

Першим суб'єктом дослідження в рамках вказаної складової являється Державна податкова служба України, на котру, як вище вже зазначено, покладено обов'язки по організації контролю за адміністрування податкових внесків та платежів.

Зменшення кількості надходжень від проведених Державною податковою службою являється негативним явищем, породженим наступною сукупністю факторів:

- неякісне планування при встановленні обсягів бюджетування та асигнувань;
- зменшення ефективності прийняття оперативних та довгострокових рішень відносно організації управлінського процесу відносно бюджетних коштів;
- неналежний стан оптимізації податкового боргу.

Основною характеристикою казначейської системи обслуговування державних фінансових ресурсів варто відзначити концентрацію в єдиній системі двох потоків фінансових ресурсів: дохідного та витратного, появі котрих передують організація бюджетного процесу. Формування зазначених фінансових ресурсів відбувається на Єдиному Казначейському Рахунку, відкритому в Національному банку України з метою подальшої консолідації коштів місцевого та державного бюджетів, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування й інших установ та організацій, котрі підлягають обслуговуванню Державним Казначейством України на основі нормативно-правової регламентації [68].

Також варто ввести більш розгалужене пояснення казначейського обслуговування державних фінансових ресурсів у відповідності до положень Бюджетного кодексу України:

- розрахунково-касове обслуговування одержувачів та розпорядників бюджетних фінансових ресурсів та інших, передбачених чинним законодавством клієнтів;

- організація контролю відносно реалізації бюджетних повноважень за умов зарахування надходжень;

- організація бухгалтерського обліку та формування звітності відносно процесу виконання бюджету з обов'язковим дотриманням стандартів бухгалтерського обліку;

- чинних бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних фінансових ресурсів та відповідну організацію платежів в межах зазначених зобов'язань [8].

У рамках розвитку державного фінансового контролю відносно Державної казначейської служби України варто розглянути можливість запровадження:

- організація аудиторського контролю в органах державного Казначейства з ціллю оперативного моніторингу та максимального підвищення результативності та ефективності діяльності;

- налагодження оперативного та продуктивного комунікативного взаємозв'язку з ціллю вчасного та повноцінного інформування на шляху до вирішення чи попередження порушень в контексті виконання бюджетного процесу.

З усього вище зазначеного, відносно другої складової розробленого механізму, цілком очевидно, що за кожним контролюючим суб'єктом відзначається як результативність, так і цілий ряд недоліків, котрі потребують систематичного підходу, посилення відповідальності виконавців та організації незалежних перевірок ефективності контрольної діяльності з боку вищих ієрархічних контрольних органів.

Проведемо огляд третьої складової в частині оцінки ефективності реформування державного фінансового контролю.

Початком реформування державного фінансового контролю в Україні стало євроінтеграційне спрямування нашої держави.

У 2005 році Кабінетом Міністрів України було прийнято Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період з 2005 по 2017 роки. В основу даної Концепції було закладено ідеологію приведення вітчизняного державного фінансового контролю до норм та правил Європейського Союзу [9, с. 46-47].

Варто окремо зупинитися за реформуванням функціонально-нормативної складової окремих органів, на котрі покладена організація державного фінансового контролю в Україні.

Перш за все увагу варто приділити очевидним суперечностям Закону України від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». У зазначеному нормативно-правовому документі визначено переважання на користь Державної аудиторської служби України. Окремими статтями даного Закону також визначено реалізацію державного фінансового контролю за рахунок інспектування, фінансового аудиту, моніторингу та перевірки закупівель. В контексті зазначеного справедливим являється запитання по відсутності відкритого реєстру актів аудиту. Також, немає чіткої визначеності Порядку проведення закупівель та моніторингу через значну аналітичну функцію [11].

Так, станом на 2015 рік відбулося чергове оновлення раніше утвердженого Закону України «Про Рахункову палату». У зв'язку із внесеними змінами, варто відзначити наступну проблематику: де-факто визначено роль Рахункової палати як вищого органу, на котрий покладено роль вищого органу по організації державного фінансового контролю за формуванням, розподілом та використанням державних фінансових ресурсів. Однак, у юридичній площині таке закріплення спричиняє цілий ряд невизначеності відносно налагодження комунікативного зв'язку відносно інших державних інститутів державного фінансового контролю, пригальмовуючи, при цьому, загальну ефективність системи загалом.

До основних переваг зазначених змін варто віднести активну імплементацію міжнародних стандартів INTOSAI, що у вітчизняній площині дало змогу модифікувати реалізацію державного аудиту. В межах запропонованих розробок, на методологічному рівні прийнято рішення про застосування аудиту ефективності, аналізу та експертизи, а також інших процедур, котрі віднесено до контрольних заходів фінансового контролю. Разом з тим, чіткої регламентації напрямків контролю у статтях оновленого закону законодавцем не подано, що унеможлиблює належну реалізацію визначених повноважень Рахункової палати на суспільно-державні фінансові ресурси.

Послідуюча модернізація Рахункової палати відбулася у 2018 році. Основним її вираженням стало збільшення фінансового забезпечення Рахункової палати, впровадження активних засобів розвитку персоналу, оптимізації комунікативного зв'язку зі ЗМІ та Парламентом України. Нажаль окреслена модифікація не була спрямована на вдосконалення якості контрольних процедур Рахункової палати, та також належного законодавчого регламентування автономності її посадових осіб [69, с. 167].

Окремої уваги в частині розгляду ефективності реформування державного фінансового контролю заслуговують нормативно-методологічні методи модернізації Державної аудиторської служби України. Тут варто виділити окремі аспекти розвитку внутрішнього фінансового контролю, що були втілені в Кодексі етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту та Стандартах внутрішнього аудиту. На стан розвитку внутрішнього аудиту в Україні безпосередній вплив здійснила міжнародна підтримка через: реалізацію заходів розроблених в наслідок отриманих консультацій, розроблених методологічних матеріалів – Державний внутрішній фінансовий контроль: Україна та європейський досвід, а також Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти, Внутрішній фінансовий аудит, тощо.

Послідуючою стадією модернізації описаного напрямку стала реформа Державної аудиторської служби України 2019 року в ході котрої було анонсовано підпорядкування вказаної служби під управлінську спрямованість

Міністерства фінансів України, а в подальшому – повернуто до Офісу фінансового контролю. Основна увага розробників даних реформаторських заходів була спрямована на врегулювання кількості персоналу шляхом його скорочення в кінцевому результаті на 30 відсотків.

Індивідуальні функції та ефективне налагодження координаційних зв'язків між структурними елементами інституційного механізму державного фінансового контролю вимагає збалансованості цілісного механізму. На нашу думку, досягнення зазначеного можливе у випадку вдосконалення вихідної схеми наступним чином (рис. 3.2).

Основним доповненням до існуючого механізму являється Координаційний центр взаємозв'язку інституційних елементів державного фінансового контролю та Інформаційний урядовий портал.

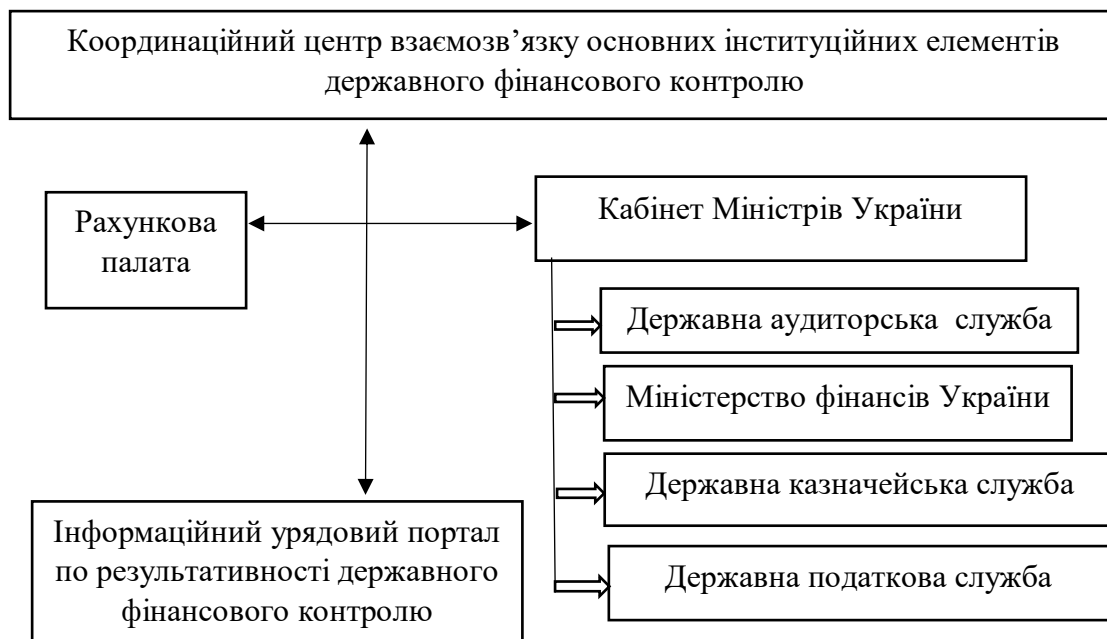


Рисунок 3.2. Удосконалення вихідного механізму інституційних елементів державного фінансового контролю

Основним призначенням Координаційного центру взаємозв'язку інституційних елементів державного фінансового контролю є налагодження ефективної взаємодії між усіма структурними елементами інституційного

механізму державного фінансового контролю. Реалізація основного призначення розробленого органу має здійснюватися через наступні функції:

- організаційно-аналітичне забезпечення організації контролю за ефективністю формування комунікативних зав'язків між структурними інституційними елементами державного фінансового контролю;
- інвентаризація чинного законодавства на дублювання функцій між структурними інституційними елементами державного фінансового контролю;
- проведення аналізу ефективності спільної роботи в частині повноцінної реалізації розроблених засад податкової, бюджетної та митної політики;
- формування методологічних засад налагодження комунікативних зав'язків в частині реалізації намічених напрямків податкової, бюджетної та митної політики;
- взаємодія з суб'єктами господарювання різних форм власності.

Зважаючи на масштабність охоплення державного фінансового контролю, призначення інформаційного урядового порталу по результативності державного фінансового контролю передбачає об'єктивне висвітлення інформації про його поточний стан та перспективи розвитку в частині:

- оцінки ефективності роботи Держаудитслужби, Рахункової палати, Державного Казначейства України, Кабінету Міністрів України, Державної податкової служби України (оцінка має проводитися з точки зору результативності організації контролю за визначеним колом об'єктів та суб'єктів);
- оцінка повноцінності знаходження доходів та належного виконання бюджетного процесу;
- оцінка ефективності дотримання чинного податкового законодавства, темпи та повноцінність надходження податкових платежів;
- аналіз статистичної інформації про стан виконання податкової, бюджетної, митної політик в контексті реалізації державного фінансового контролю.

Проведена оцінка ефективності реформування внутрішнього державного фінансового аудиту станом на 2019-2021 р.р. вказала по-факту на початковий етап його становлення. Безпосередня результативність даного напрямку розкривається через формування належного кадрового складу та попередження неефективному використанню ресурсів, виділення проблематичних аспектів становлення дієвої системи управління.

Подальшими продуктивними заходами в частині реформування державного фінансового контролю мають остаточно узгодити кількісний склад персоналу, відповідального за внутрішній фінансовий аудит в Україні, зосередити увагу на розробці належних методологічних основ відносно переорієнтації контрольних процедур на аудит ефективності.

3.2. Розробка пропозицій щодо посилення впливу громадянського суспільства в сфері фінансового контролю

Державний фінансовий контроль, по суті, є однією з головних функцій реалізації владних повноважень.

За сучасних умов формування дієвої системи державного управління, гармонійного поєднання потребує не лише ефективність та прозорість функціонування системи державного фінансового контролю, а саме відзначена система має бути націлена на максимально відкриту та тісну співпрацю з суспільством, оскільки лише за повноцінної реалізації зазначеного є можливість стверджувати про повноцінне служіння державної виконавчої влади на користь суспільства.

Формування громадського суспільства в Україні, а також прагнення державних та політичних діячів максимально сприяти даному процесу, передбачає ідентифікацію найбільш виражених рис, котрі становлять своєрідний фундамент. Характеризуючи зазначене, П.М. Рабінович виділяє:

1) визнання індивідуума, з його потребами та інтересами, правами центральним суб'єктом суспільного устрою. Вчений аргументує дане

твердження наступним чином: за умов врегулювання будь-якої соціальної проблематики, виключно людині та її інтересам надається повноцінна пріоритетність. За мінімальної частки таких залежних осіб в загальному складі населення держави, тим просторішим являється коло осіб, які виключно на основі власної волі сприяють обранню стратегії чи стилю життя;

- функціонування ринкової та соціально спрямованої економіки гарантує оптимальні умови для реалізації соціальних та економічних прав індивідуума, окрім того формують матеріальну основу належного забезпечення соціально захищених верств населення держави.

Основним індикатором суспільної розвиненості є складна соціальна структура [65].

У контексті вказаного, варто виділити наступну категорію нашого дослідження – громадський контроль – це діяльність інститутів громадського суспільства, що спрямована на встановлення відповідних дій органів публічного управління чинним законодавчим нормам та коригування встановлених відхилень.

Наділеність можливістю членів громадських організацій досягати поставлених цілей у здійсненні контролю залежить від великої сукупності факторів. До зовнішніх факторів варто віднести обставини, в яких здійснюють власну діяльність громадські організації; до них відносять:

- поточний політичний стан в державі та готовність до плідної співпраці з урядом;

- чинне нормативно-правове регулювання, яке визначає доступ до публічної інформації;

- рівень зацікавленості широкого кола громадськості відносно вирішення державних питань.

До внутрішніх факторів варто віднести:

- місію громадської організації;

- наявність лідерів, які б володіли навичками та уміннями відстоювати інтереси груп населення;

- технічна спроможність організувати громадський контроль.

У контексті досліджуваного питання Малишко В.В. оцінює ототожнення прозорості з підзвітністю через існування вимог:

- підзвітності органів перед суспільством; підзвітності органів виконавчої влади відносно законодавчої (в межах даного взаємозв'язку передбачено попереднє подання бюджету на розгляд представницького органу та подальше звітування відносно виконання бюджету);

- підзвітність в межах функціонування органів виконавчої влади; проведення незалежного аудиту діяльності відповідних органів, наголошує на потребі застосування універсального поняття – «транспарентності» [25].

Авторка обґрунтовує доцільність практичного застосування даного поняття успішним відносно посилення впливу громадського суспільства в сфері фінансового контролю.

Таким чином, відкритість перед громадськістю в сфері державного фінансового контролю фактично являється своєрідною основою розвитку демократичного суспільства, котра проявляється в повноцінній поінформованості та вільному доступу усіх членів суспільства відносно організації державного фінансового контролю, змістовної наповненості та логіки ухвалення відповідних управлінських рішень, а також повноцінної можливості здійснювати вплив на дані рішення. Говорячи іншими словами, під впливом громадськості суспільства на державний фінансовий контроль варто розуміти:

- можливість повноцінного розуміння процесу державного фінансового контролю у сфері державних фінансів;

- ймовірність оперативного реагування на рішення в сфері публічного державного фінансового контролю шляхом внесення відповідних коригувань на стадії прийняття рішення;

- врахування суспільної думки владними представниками на етапі остаточного ухвалення рішень в системі публічного управління;

- індикативність довіри громадськості до місцевих владних органів, через повне розуміння логіки дій владних представників;

- представлення у вигляді позитивного фактору підтримки та розвитку державної політики в соціальній сфері та раціональної організації розподілу бюджетних коштів [34].

У чинному законодавстві трактування впливу суспільства на державне управління регламентоване наступним чином. Так, відповідно до Конституції України права та свободи громадянина визначають змістовне наповнення та напрями практичної реалізації законів, функціональність органів місцевого самоврядування та виконавчої влади. Уряд, органи державної влади та місцевого самоврядування через власних посадових осіб, зобов'язані належним чином забезпечити кожному громадянину можливість ознайомитися із документацією, котра безпосередньо стосується прав та свобод, якщо інше не передбачено нормами чинного законодавства.

Громадянам України (ч. 1. ст. 38 Конституції України) надано право безпосередньої (власною персоною) та опосередкованої (через представників) участі в управлінні державними справами, право особистого чи колективного звернення до державних органів та органів місцевого самоврядування. Реалізація означеного права передбачає попереднє інформування громадян відносно державних справ, процесу формування та реалізації державного фінансування.

У відповідності до ст. 19 Загальної декларації прав людини «кожна людина володіє правом на свободу особистих переконань та їх вільне волевиявлення; дане право включає свободу безперешкодного дотримання власних переконань та свободу пошуку, отримання та розповсюдження інформації та ідеї будь-якими засобами, не залежно від державних кордонів». Окрім того, цим же документом ст. 21 встановлено, що «кожна людина володіє правом активної участі в процесі управління власною державою безпосередньо або за допомогою вільно обраних представників» [22].

Законом України «Про відкритість використання публічних коштів» у відповідності до котрого інформаційне висвітлення втілюється за допомогою єдиного веб-порталу, котрий фактично являється офіційним інформативним інтернет-ресурсом [46].

У межах Закону України «Про доступ до публічної інформації» встановлено відкритість інформації перед користувачами відносно розпорядження бюджетними коштами, отримання у володіння та використання державного чи комунального майна, розкриття усіх умов отримання визначеного обсягу бюджетних коштів або майна із повним зазначенням прізвища та ініціалів отримувачів або повної назви юридичних осіб. Також в рамках даного законопроекту на розпорядників інформаційних повідомлень покладено обов'язок відносно подання абсолютно достовірної та повноцінної, а також точної інформації [49].

Значна дискусійність серед наукових джерел спостерігається відносно дослідження сутності принципів посилення впливу громадянського суспільства в сфері фінансового контролю (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Визначення принципів посилення впливу громадянського суспільства в сфері фінансового контролю

| № з/п | Назва джерело | Трактування сутності принципів прозорості |
|-------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Кодекс фіскальної прозорості | - надання вичерпної інформації відносно минулої, поточної та перспективної діяльності органів державного фінансового контролю |
| | Draft Fiscal Transparency Code (вебсайт МВФ) [77] | - забезпечення підзвітності органами державного фінансового контролю за прийнятті та реалізовані ними рішення перед громадськістю; - отримання доступу до міжнародних ринків капіталу на основі дотримання сприятливих умов |
| 2 | Budget transparency. (вебсайт ОЕСР) [75] | - принцип підзвітності: оптимальність використання державних фінансових ресурсів котра є доречною на шляху повноцінної відповідальності за результативність посадовими особами та представниками громадськості; - принцип відвертості: державні витрати являються вразливими не лише до марнотратства та нецільового використання, але й до шахрайських схем; - принцип інклюзивності: визначається вираженою мірою впливу процесу бюджетування на рівень та якість життя суспільства, проявляється оптимальною інформативністю про реальний вплив бюджетної політики; - принцип довіри: проявляється через формування довіри в членів суспільства через розуміння того, що їх погляди та інтереси |

| | | |
|---|---|--|
| | | поважаються та враховуються, а державні фінансові ресурси витрачаються раціонально та цілеспрямовано; - принцип якості: передбачає отримання оптимальної результативності, а також справедливої та раціональної державної політики |
| 3 | Концепція реформування місцевих бюджетів [61] | - принцип чіткості функцій та обов'язків передбачає встановлення функцій управлінських державних органів, а також побудови комунікативного взаємозв'язку між зазначеними державними органами та іншими елементами економіки; - принцип доступності інформації для суспільства передбачає вчасну подачу інформаційних повідомлень про формування та розподіл бюджетних фінансових ресурсів; - принцип відкритості вбачає послідовне та повноцінне виконання процесу бюджетування з обов'язковою подачею деталізованої звітності; - принцип гарантії достовірності вбачає застосування виключно якісних бюджетних інформаційних даних, отриманих виключно в умовах незалежності та достовірності. |

У контексті зазначеного, спробуємо сформулювати власні принципи організації публічного управління в частині державного фінансового контролю за допомогою наступної таблиці.

Таблиця 3.4

Система принципів побудов процесу публічного управління державним фінансовим контролем

| № з/п | Назва принципу | Трактування змістовного наповнення |
|-------|-----------------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Масштабність | Публічне управління в сфері державного фінансового контролю має бути масштабним та орієнтованим на охоплення загальної кількості фінансових операцій |
| 2 | Нормативно-правової відповідності | Процес публічного управління в сфері державного фінансового контролю на будь-якому з етапів має повністю відповідати чинним правовим нормам та цілковито відповідати встановленим завдання державної національної політики |
| 3 | Безпекової орієнтації | Цілеспрямованість публічного управління в сфері державного фінансового контролю має базуватися на реальних безпекових потребах та, безперечно, узгоджуватися із положеннями Національної економічної політики |

| | | |
|---|--|--|
| 4 | Результативності | Процес публічного управління в сфері державного фінансового контролю має бути орієнтованим на повну відкритість, раціональність та максимальну всеосяжність. |
| 5 | Еластичності | Зважаючи на специфіку процесу публічного управління в сфері державного фінансового контролю має бути дотримано баланс між повноцінною реалізацією інтересів суспільства, раціональним впливом держави та організацію належного контролю в сфері державних фінансів |
| 6 | Збалансованості | Практичний механізм процесу публічного управління в сфері державного фінансового контролю має бути передбачуваним, та підтримувати оптимальний рівень балансу між короткостроковим і довгостроковим плануванням |
| 7 | Конкурентоспроможності | Процес публічного управління в сфері державного фінансового контролю має бути оперативно орієнтованим, а механізм – підлягати прозорості та комунікативності з громадськістю |
| 8 | Повноцінної інформативності та доступності | Підлягає інформаційній відкритості та доступності |
| 9 | Підзвітності | Варто запровадити звітність відносно усіх виконавців та відповідальних осіб, вона має бути об'єктивною та доступною для широкого загалу. |

Варто розуміти, що поняття організованої громадськості в себе включає різні об'єднання громадян, типу: ЗМІ, професійних спілок, політичних партій. Громадські об'єднання та організації залучаються до контролю на різних стадіях його реалізації, при цьому різняться вони різним ступенем власної інституційної спроможності, що й обумовлює їх безпосередню роль в сфері реалізації державного фінансового контролю.

Американські дослідники В. Бурк та М. Теллер характеризуючи посилення впливу громадянського суспільства в сфері фінансового контролю, наголошують на його розгляді через призму сталої відкритості уряду перед суспільством, максимального розширення доступу громадян до публічної інформації та активної участі у формуванні та реалізації управлінських рішень державного рівня [76].

Досить влучною є характеристика процесу участі суспільства в публічному управлінні та фінансуванні надана Міжнародною асоціацією з участі громадськості International Association for Public Participation (IAP2):

- Інформування: висвітлення об'єктивної, правдивої, повної та збалансованої інформації, котра дасть змогу людині досягнути сутність наявної проблематики на шляху до ймовірних альтернатив та варіантів її вирішення через офіційні інтернет-сторінки, публічну звітність. Даний вид участі вважається мінімальним, оскільки передбачає односторонню подачу необхідної інформації від урядових органів;

- Обговорення: передбачає двосторонній обмін інформацією з обов'язковим висвітленням громадської думки на наявну проблематику, окреслене рішення чи питання за допомогою застосування наступного ряду інструментів: громадські слухання, публічні зустрічі, бліц-опитування, відкрите анкетування;

- Активна участь: також підвид двосторонньої комунікації побудований на повноцінній реалізації взаємних інтересів з орієнтацією на досягнення поставлених цілей та обміну думками. Такий засіб являється вагомим інструментом участі громадян у публічному управлінні, оскільки дає змогу максимально розуміти потреби та думки представників суспільства через конструктивний діалог;

- Співробітництво: передбачає активну взаємодію з суспільством на кожному з організаційних етапів формування та подальшої реалізації управлінських рішень на шляху до досягнення консенсусу оптимального рішення через дорадчі комітети. Даний вид діалогу вважається найбільш плідним та концептуальним, зважаючи на послідовність та регулярність зустрічей, котрі в більшій кількості випадків сприяють досягненню узгодженої результативності;

- Партнерство: найвищий рівень залучення суспільства до безпосереднього процесу остаточного ухвалення прийнятого рішення за допомогою використання громадського журі, бюлетнів та врахування делегованих рішень [32, с. 31].

Разом із зазначеним, варто наголосити на паралельній проблемі, що полягає в низькому рівні показника готовності суспільства до колективного прийняття управлінських рішень та вирішення нагальної місцевої проблематики вказує на недовіру до урядових представників, відсутність належної, відкритої комунікації, а також повної неготовності членів суспільства брати відповідальність за прийняте рішення безпосередньо на себе. Це обумовлює актуальність максимальної концентрації уваги на процесі взаємодії суспільства та владних органів на шляху до формування адекватних та результативних інструментів окреслених вище принципів прозорості фінансування. В даному контексті належне формування та цілеспрямований розвиток суспільної компетентності являється першочерговою умовою реалізації права суспільства на активну участь у процесі формування управлінських рішень державного рівня.

До сучасних методів посилення впливу громадянського суспільства в сфері фінансового контролю, варто віднести:

- максимальна відкритість звітної документації зі створенням коротких прес-релізів повідомлень та їх подальшим поширенням через засоби масової інформації;

- інформаційні буклети типу «Коротко про бюджет» в котрих варто розкривати інформацію про характер управлінських рішень, їх спрямовальну дію, результативність та розрахункову ефективність (на основі методологічно підтвердженої системи показників);

- суспільне обговорення передбачає активне залучення спільноти до процесу формування та реалізації управлінських рішень, що сприятиме більш повному інформуванню громадян та створенню двостороннього комунікаційного процесу;

- регіональна декламація, котра має на меті формування контактної групи осіб по вирішенню питання фінансування проблематики певної територіальної громади з безпосереднім врахуванням думки громадськості;

- звірка відповідності графіку виконання та плану.

3.3. Впровадження кращих практик країн ЄС щодо формування моделей державного фінансового контролю

На світовому просторі основу ефективного розвитку державного фінансового контролю становлять [10]:

1. Інформаційна відкритість перед органами державного фінансового контролю. Повноцінність та ефективність організації державного фінансового контролю, в першу чергу залежить від повноцінності та якості інформаційних потоків відносно стану підконтрольного об'єкта, безперешкодного доступу до споруд та приміщень, котрі підлягають контролю, опечатування об'єктів та документів.

2. Сталість, комплексність та регулярність. Стале функціонування державного фінансового контролю дає змогу запобігати нераціональному використанню фінансових ресурсів. У свою чергу, під сталістю державного фінансового контролю варто розуміти постійну та періодичну організацію контрольних заходів.

3. Дотримання умови об'єктивності відносно наділення пріоритетністю в процесі організації державного фінансового контролю найбільш важливих підконтрольних об'єктів по відношенню до раціональної економії державних фінансових ресурсів.

4. Повноцінне дотримання ефективної взаємодії та повної узгодженості поміж контрольними органами.

5. Ймовірність пристосування системи фінансового контролю відносно досягнення заново сформованих завдань через зміну внутрішніх та зовнішніх умов державного функціонування.

6. Економічна доцільність системи державного фінансового контролю.

Система формування та функціонування державного фінансового контролю в розрізі кожної окремо взятої країни має власні особливості.

О.З. Селезньов у власній праці згрупував видову характеристику основних

зарубіжних систем формування державного фінансового контролю за наступною приналежністю:

1. Парламентська. Дана системи формування та запровадження державного фінансового контролю передбачає взаємозалежність його функціональної складової із діяльністю парламенту країни. Особливістю даної системи є право парламенту на формування відповідного контролюючого органу за власним розсудом.

2. Судова. За даної системи, формування державного фінансового контролю відбувається на основі положень конституції, та виділені в окремий розділ у вигляді регламентації судової владної гілки.

3. Президентська. За даної системи регламентація формування та функціонування державного фінансового контролю відбувається на основі норм Конституції відносно повноважень Президента держави на ряду з повноваженнями відносно формування вищого контролюючого органу.

4. Спеціалізована. Формування та регламентація вищого органу державного фінансового контролю знаходить власне відображення в Конституції, котрий регламентує діяльність відповідних контролюючих органів, в тому числі й організацію контролю за фінансово-бюджетною системою.

Порядок формування державного фінансового контролю в Сполучених Штатах Америки ґрунтується на засадах президентської моделі. Функціональна складова контролюючих органів, в свою чергу, ґрунтується на принципі поділу влади, у відповідності до котрого підтримується владно-управлінський процес за кожною владною гілкою та формує відповідний баланс повноважень законодавчої влади.

У розрізі запровадження владних повноважень за виконавчим напрямком, фінансовий контроль підпорядковується Адміністративно-бюджетному управлінню, на котрий покладено ефективність управлінських та організаційних структур в частині їхньої координації.

Основним представником державного фінансового контролю в законодавчій гілці являється Головне контрольне управління Конгресу, котре

володіє великим спектром повноважень відносно урядових програм, і окрім зазначеного налагоджує дослідницьку роботу відносно ефективності розроблених та запроваджених програм.

Головне контрольне управління США володіє відкритим доступом до усіх документів відомств та міністерств. У відповідності до виданих доручень відповідними комісіями чи палатами Конгресу США, Головне Контрольне Управління проводить оцінку ефективності та результативності державних програм, а також доцільності та правомірності діяльності відповідних федеральних відомств; проводити оцінку доцільності формування цін на відповідну продукцію. Окрім зазначеного, на інспекторів Головного Контрольного Управління покладено обов'язок проведення перевірок ревізорів виконавчої влади. В окремих випадках перевірки здійснюються слідчими органами, котрі відносяться до Міністерства юстиції та іншими органами, котрі наділені відповідним рядом повноважень [33].

Швейцарія в світовій спільноті визнана найбільш соціально орієнтованою. Безпосередня система державного фінансового контролю Швейцарії сформована через призму наступних елементів:

1. Загальнонаціональний;
2. Муніципальний;
3. Окружний.

Основним органом по організації державного фінансового контролю являється Державне ревізійне управління, котре має й іншу назву – Національне бюро аудиту. В основу його мети закладене якісне управління фінансовою діяльністю. Під зазначеною діяльністю розуміється організація щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності державних підприємств та установ, окрім того, передбачено також ревізію ефективності державної закупівлі. Основною відмінністю Швейцарії у порівнянні з іншими розвиненими європейськими країнами, міністерства не наділені повноваженнями, котрі стосуються процесу управління відповідними відомствами. У відповідності до норм Швейцарської конституції, парламент даної країни наділено правом розробки індивідуальної

структури організації контролю в сфері державного сектору. Відносно зазначеного напрямку, робота здійснюється відносно адміністративного та фінансового аудиту.

В основу організаційного механізму державного фінансового контролю Німеччини закладено наступні принципи:

1. Конституційна регламентація діяльній складовій Палат аудиторів. В рамках даної регламентації виокремлено неможливість організації контролю та запровадженню змін на основі переважної більшості голосів в Ландтазі. У відповідності до внутрішньої регламентації, внесення змін являється виправданим за умови погодження двох третин від загальної кількості учасників Ландтагу.

2. Аудиторська палата не має відношення ані до урядових органів, ані до парламентських. Її звітна діяльність підналежна Бундестагу та Федеративному Уряду. Зазначені органи не здійснюють консультивання Палати Аудиторів, що гарантує їй автономність відносно політичних інститутів.

3. Основним завданням Палати аудиторів являється організація контролю відносно поступлень та розподілу державних фінансово-економічних ресурсів. Особливому контролю підпорядковується управління доходами та видатками державного бюджету у відповідності до визначених правил та ефективності розподілу ресурсів.

4. Аудиторською Палатою щорічно відбувається формування управлінських механізмів управління державними коштами з метою формування детального контролю. Безпосередня організація фінансового контролю відбувається в межах принципу «перевірки за місцями», в рамках даної перевірки відбувається визначення ефективності функціональної діяльності податкових органів та механізму управління видатками в перспективі та короткострокову перспективу.

5. Рядові робітники Аудиторської Палати являються державними службовцями. У власній практичній діяльності дані працівники мають безпосереднє підпорядкування на користь державної громадської служби, та

отримуючи грошову винагороду за власну працю у грошовому еквіваленті рівному сформованій потребі у відповідності до визначеного статусу діяльності. Такий порядок було визначено та сформовано з подальшою ціллю прискання корупції. З метою належної організації фінансового контролю, німецькі аудиторі отримують належну спеціалізовану освіту [23].

Основний етап формування та модифікації системи державного фінансового контролю Угорщини припав на дев'яності роки. Усвідомлюючи власне спрямування до Європейського союзу, Угорщиною в частині реформування власних найбільших прогалів на шляху до утвердження належної системи державного фінансового контролю, сформовано:

1. Головне управління відносно гармонізації, функціонуюче в рамках Міністерства фінансів. Основу діяльності даного управління являється модернізація системи внутрішнього контролю у відповідності до основних положень стандартів Європейського союзу. Приналежним до даної установи являються наступні підрозділи:

- контролю фінансового управління;
- юридичного координування;
- внутрішнього аудиту.

2. На шляху до боротьби з шахрайством та корупцією було сформовано відповідний координаційний центр.

3. Утворено дорадчий центр відносно нагляду за функціональною складовою державного фінансового контролю в Угорщині, до складу котрого залучено Асоціацію внутрішнього аудиту, представників Міністерства фінансів, Державного секретаріату в справах держмайна.

Основною відмінною особливістю організації державного фінансового контролю Франції являється організація урядового фінансово-економічного контролю та аналізу діяльності стратегічних суб'єктів підприємницької діяльності. При цьому, не існує обов'язкового взаємозв'язку по бюджетним та податковим надходженням.

Суттєві відмінності також існують в архітектоніці Рахункової палати Франції, котра являється автономним від уряду та парламенту, разом з тим, безпосереднє функціонування відбувається на колегіальній основі. Очолює Рахункову палату Франції президент, йому ж підпорядковується семеро заступників, котрі паралельно очолюють палати. Основним завданням Вищого французького органу являється організація контролю за рахунками загальнонаціональних установ, організацій та суб'єктів підприємницької діяльності [74].

Основною перевагою функціональної складової фінансового контролю у Франції є ретельне попередження факту дублювання повноважень між відповідними органами контролю. При цьому безпосередня організація роботи ґрунтується на цілеспрямованій взаємодії, формуванню взаємоузгоджених методичних розробок та державних програм. До основних органів фінансового контролю Франції віднесено Міжвідомчий комітет з аудиту та Національний аудиторський комітет.

Організаційна структура зовнішнього фінансового контролю Франції включає: угруповання державних бухгалтерів, котрі функціонують за певними адміністративно-територіальними одиницями, такими як: округи, комуни та департаменти. На зазначені органи покладено обов'язок щодо управління державними грошовими коштами та контроль правомірності формування та здійснення фінансових операцій. У випадку помилкового витрачання державних грошових коштів на зазначені органи покладається обов'язок перекриття за власні кошти [45].

Основною особливістю побудови системи державного фінансового контролю Нідерландів являється зосередженість саме на внутрішньому фінансовому контролі. Нормативно-правову регламентацію внутрішнього фінансового контролю розробляє та запроваджує Міністерство фінансів Нідерландів, на котре, зокрема, покладено обов'язок безпосереднього контролю відносно практичного втілення даних актів. Найвища ступінь відповідальності по зазначеному напрямку покладена на Міністра фінансів, котрий відповідає за

належну та ефективну координацію, а також організацію нагляду за фінансовим управлінням та організацію належного державного аудиту.

Фінансовий вектор Нідерландів підпорядковується Міністерству фінансів, котре, в свою чергу підпорядковано Генеральному директорату. Окремим розгалуженням виділено Дирекцію з політики аудиту та нагляду, котра включає три підрозділи [31]:

- на перший підрозділ покладено розробку політики та методології державного аудиту;
- на другий – безпосередня координація Міністерства фінансів та нагляд щодо належної організації державного аудиту при міністерствах;
- третій – виконує освітню роль через організацію навчального процесу, добір кадрів для відповідних служб при державних міністерствах.

За усіма міністерствами Нідерландів сформовано аудиторські служби, на котрі покладено:

- контроль за реалізацією норм бюджетного законодавства;
- організація контролю відносно застосування державних актів;
- мінімізація ризиковості системи бухгалтерського обліку.

Узагальнюючи розглянутий зарубіжний досвід формування державного фінансового контролю розвинених зарубіжних країн, варто відзначити:

- стабільний моніторинг належного законодавчого забезпечення;
- за переважною більшістю країн спостерігається автономність від законодавчої та виконавчої влади;
- дотримання повної відповідальності за ефективність та раціональність фінансового контролю;
- пріоритетність формування та неухильного дотримання стандартів аудиту;
- побудова належної системи підбору персоналу шляхом організації профільного навчання та встановлення відповідної системи мотивації персоналу.

Висновки до розділу 3

Підбиваючи підсумки окресленим напрямкам удосконалення системи публічного управління у сфері державного фінансового контролю, варто відзначити:

По-перше, в частині наведених пропозицій відносно удосконалення методів публічного управління в процесі імплементації основних положень адміністративної реформи, аргументовано:

1. модернізацію методологічної складової шляхом: повноцінної вираженості публічних інтересів; деталізація мети практичного застосування методів публічного управління має співпадати з інтересами суспільства та держави; обрані методи мають бути яскраво вираженими, а їх прикладне призначення має полягати в повноцінному забезпеченні самого управлінського процесу; методи мають проявлятися у самому процесі публічного управління виражаючи собою безпосередній вплив на різні вектори суспільних відносин;

2. Вдосконалення інституційної складової через модернізацію вихідного механізму інституційних елементів державного фінансового контролю; запровадження координаційного центру.

По-друге, в частині розробки пропозицій відносно посилення впливу громадянського суспільства в сфері фінансового контролю, віднесено:

- максимальна відкритість звітної документації зі створенням коротких прес-релізів повідомлень та їх подальшим поширення через засоби масової інформації;

- інформаційні буклети типу «Коротко про бюджет» в котрих варто розкривати інформацію про характер управлінських рішень, їх спрямовальну дію, результативність та розрахункову ефективність (на основі методологічно підтвердженої системи показників);

- суспільне обговорення передбачає активне залучення спільноти до процесу формування та реалізації управлінських рішень, що сприятиме більш

повному інформуванню громадян та створенню двостороннього комунікаційного процесу;

- регіональна декламація, котра має на меті формування контактної групи осіб по вирішенню питання фінансування проблематики певної територіальної громади з безпосереднім врахуванням думки громадськості;

- звірка відповідності графіку виконання та плану.

По-третє: за основу дослідження зарубіжного досвіду державного фінансового контролю обрано найбільш успішні та найбільш схожі до України держави. До спільного знаменника в частині імплементації запропоновано взяти до уваги: сталість нормативного підґрунтя; чітка розмежованість та незалежність законодавчої та виконавчої влади; встановлення відповідальності за ефективність та раціональність фінансового контролю; належний кадровий відбір.

ВИСНОВКИ І РЕКОМЕНДАЦІЇ

Публічне управління у сфері державного фінансового контролю сьогодні є вкрай важливим чинником формування дієвої, ефективної фінансової системи держави, мірилом її розвитку та подальшої трансформації на основі кращих світових зразків. Воно вкрай необхідне і при регулюванні відносин в процесі розподілу фінансових коштів між центральною, регіональною та місцевою владою, і при організації контролю для дотримання законності у використанні бюджетних коштів, і при практичній діяльності органів фінансового контролю і аудиту в державі. Тому належний рівень публічного управління в рамках оптимізації відносин між державою, її фінансовими та контролюючими інституціями та суб'єктами бізнесу і простими громадянами в перспективі повинен забезпечити і прискорений ріст економіки, динамічний розвиток та ефективність фінансової системи і, як наслідок – покращення життя самих громадян у державі.

Отож в ході дослідження були отримані наступні результати.

1. До основних елементів державного фінансового контролю учені відносять суб'єкт, об'єкт, предмет, принципи, метод, процес контролю і оцінка його ефективності. До об'єктів контролю більшість учених відносять юридичних осіб, фізичних осіб та платіжні операції між ними, дехто також виділяє бюджети всіх рівнів, державний борг та його обслуговування тощо. Суб'єктами державного фінансового контролю виступають державні органи влади, органи місцевого самоврядування, органи контролю. Предмет контролю – це взаємовідносини між державою і її інституціями та особами стосовно фінансових коштів, їх використання, які виражаються у грошових активах держави та діяльності у сфері їх накопичення, розподілу та витрат.

До основних завдань державного фінансового контролю слід віднести регулювання фінансових відносин у сфері державних фінансів, недопущення правопорушень у цій сфері, сприяння ефективному, достовірному та оперативному обліковуванню фінансових даних, притягнення винних у даних

правопорушень у даній сфері на всіх рівнях. Метою контролю слід назвати виявлення ймовірних порушень та відхилень у сфері державних фінансів та дотримання тим самим принципу законності, економії коштів, ефективності їх використання та притягнення винних у порушеннях в даній сфері до відповідальності.

До основних принципів державного фінансового контролю відносяться пріоритет безпеки при його здійсненні, гарантування прав і свобод суб'єктів господарювання, прозорість діяльності контролюючого органу, чітка регламентація та організація контрольних-аудиторських процедур, нейтральність органів державного фінансового контролю відносно всіх інших суб'єктів, їх відповідальність перед державою і суспільством та ін.

2. Основними нормативними актами організації та процесу здійснення державного фінансового контролю в Україні є Конституція, статтями 41, 67, 85, 92, 98, 100, 116, 143 якої регламентують теоретичні засади та практичні норми реалізації контролю і повноваження владних органів стосовно даного процесу. Також до нормативної бази державного фінансового контролю слід віднести Бюджетний кодекс України, який характеризує стадії формування та реалізацію бюджетного процесу, а також формує узагальнену схему організації контрольних-аудиторської діяльності. Також до таких актів відносяться Податковий кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення, Кримінальний кодекс України. Проте ключовим профільним нормативним актом у сфері регулювання державного фінансового контролю є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Одним важливим документом у цій сфері є урядове розпорядження «Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки» та власне сама стратегія, яка розроблена Міністерством Фінансів України спільно із зацікавленими владними органами, експертними представниками та міжнародними консультантами. Окрім того, також чинними є численні підзаконні акти Кабінету Міністрів України, профільних міністерств та відомств.

3. У 2018 році Кабінетом Міністрів України на основі комплексного аналізу та моніторингу основних проблем державного фінансового контролю в Україні, зокрема діяльності Держаудитслужби та інших інституцій фінансового контролю в державі, було схвалено Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року.

Результати реалізації Концепції в цілому були позитивними у плані зміщення акцентів фінансового контролю на підвищення його дієвості та ефективності, зменшення кількості помилок та недоліків при проведенні фінансових інспекцій, підвищення рівня та міри відповідальності керівників за прийняття ним неправомірних фінансових рішень та ін. Разом з тим певні проблеми та недоліки залишилися невирішеними, зокрема у плані неприйняття нового профільного закону, покращення якості управління державними та місцевими фінансовими ресурсами, слабкості обміну актуальною інформацією щодо результатів проведеного аудиту і т.д.

4. Державний фінансовий контроль в Україні здійснюється на засадах адміністративно-територіального поділу, відповідно існує потреба у покращенні засад системного управління. Так, ключовими інституціями галузевого контролю над державними та місцевими фінансами є Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України та Міністерство фінансів України, до міжгалузевої співпраці слід віднести системоорієнтовану діяльність Парламенту, Рахункової палати, Уряду, Нацкомісії з регулювання ринків фінансових послуг, Державної митної служби України, Державної податкової служби України, Національного банку України, Антимонопольному комітету України та ін. Регіональний чинник державного фінансового контролю забезпечується міжрегіональними територіальними органами Держаудитслужби, обласних, районних та місцевих фінансових відділів та управлінь тощо.

5. Для здійснення системної зміни, оновлення та покращення діяльності державного фінансового контролю слід активізувати процеси гуманізації політичних та економічних перетворень, реформ та заходів. Виявлено, що в останні роки система державного фінансового контролю в Україні суттєво

трансформувалася та змінювалася в плані перерозподілу повноважень між суб'єктами контролю, розширення сфери впливу його механізмів, проведення адміністративної реформи, законодавчого закріплення нових підходів, форм та методів здійснення контролю і аудиту та ін.

Для вирішення вказаних проблем слід вести діяльність щодо подальшої гармонізації діяльності суб'єктів контролю, системної оптимізації та перерозподілу між ними контрольно-ревізійних та управлінсько-владних функцій, переймання прогресивного зарубіжного досвіду, уточнення нормативної бази, налагодження тіснішої співпраці між різними контролюючими інституціями, розробки єдиної комплексної концепції розвитку державного фінансового контролю та ін.

б. Системне удосконалення методів та технологій публічного управління в процесі імплементації норм та положень адміністративної реформи реалізується за допомогою таких дій:

- формування основних положень механізму оцінки державного фінансового контролю через оцінку складових елементів системи – організаційної, фінансово-аналітично, управлінської та інституційно-трансформаційної;
- виокремлення основних критеріїв оцінки зовнішнього та внутрішнього аудиту;
- затвердження узагальненої форми звітності про стан внутрішнього аудиту;
- виокремлення негативних тенденцій у діяльності Державної Податкової Служби України;
- запровадження аудиторського контролю Державної казначейської служби України на засадах оперативності та взаємної комунікації;
- продовження процесів реформування функціонально-нормативної складової окремих органів, на котрі покладена організація державного фінансового контролю в Україні, в першу чергу Державної аудиторської служби України;

- налагодження ефективної діяльності Координаційного центру взаємозв'язку інституційних елементів державного фінансового контролю та Інформаційного урядового порталу.

7. посилення впливу громадянського суспільства у сфері державного фінансового контролю слід здійснити за допомогою:

1) узгодження співвідношень існуючих зовнішніх та внутрішніх факторів впливу громадянського суспільства на фінансовий контроль через процедури громадського контролю;

2) удосконалення нормативно-правового забезпечення здійснення процедур громадського контролю над державними фінансами;

3) розмежування основних міжнародних принципів посилення впливу громадянського суспільства в сфері фінансового контролю та вітчизняних традицій побудов процесу публічного управління державним фінансовим контролем;

4) аксіологізація сучасних методів посилення впливу громадянського суспільства на сферу державного контролю на засадах інноваційності та доступності.

8. З метою впровадження досвіду кращих практик європейських країн щодо формування власної ефективної моделі державного фінансового контролю можна запропонувати:

- детально проаналізувати існуючі особливості системи формування та функціонування державного фінансового контролю у країнах ЄС;

- визначити ключові орієнтири побудови системи державного фінансового контролю у США, Великобританії, Німеччині, Франції та інших країнах з найрозвинутішою контролюючою сферою;

- виокремити серед них найбільш ефективні та дієві норми, положення і принципи, які було б доцільно впровадити у вітчизняну систему державного фінансового контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александрович О.О. Термінологічно-понятійні аспекти модернізації системи державного фінансового контролю в Україні. Державне будівництво. 2015. № 1. С. 1-14.
2. Александрович О. О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід. Теорія та практика державного управління. 2014. Вип. 4 (47). С. 1–8.
3. Бакуменко В.Д. Публічне адміністрування як процес вироблення, прийняття та виконання управлінських рішень. Наукові розвідки з державного та муніципального управління: зб. наук. пр. Академії муніципального управління. 2015. №1. С.8-26.
4. Бандурка А.М. Судебная бухгалтерия. Изд. 3 доп. и перераб. – Харьков: ООО «Изд-во Титул», 2007. – 168 с.
5. Баранова Д.А. Генезис фінансового контролю в системі державного управління. Наукові розвідки з державного та муніципального управління. 2014. № 2. С. 178-185.
6. Баранюк Ю.Р. Економічна природа державного фінансового контролю. Вісник Хмельницького національного університету. 2017. № 6. Т.2. С. 127-137.
7. Березан А.Д. Работа прокурова по общему надзору. Вопросы общей методики. М. 1974. – С. 106-123.
8. Бюджетний кодекс України 8.07.2010 року № 2456-VI : Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, № 50-51, ст.572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (Дата звернення: 26.10.2023 р.).
9. Вадімова Н.П. Напрями реформування державного фінансового контролю задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 16. С. 46-52.
10. Воленко В.Г. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю в умовах децентралізації. Вісник Черкаського університету. 2019. № 1. С. 44-50.

11. Грабовий В. Реформа державних фінансів-2 Як же функціонує на даний час система? URL: <https://hvylya.net/analytics/246434-reforma-derzhavnih-finansiv-2-yak-zhe-funkcionuye-na-daniy-chas-sistema> (Дата звернення: 26.10.2023 р.).
12. Гупаловська М. Теоретико-концептуальні засади державного фінансового контролю. Світ фінансів. 2013. № 4. С. 44-49.
13. Гуцаленко Л.В. Формування економічної сутності державного фінансового контролю. Збірник наукових праць Вінницького ДАУ – 2008. – Вип. 36. – С. 300–305.
14. Даценко Г.В. Особливості організації фінансового контролю у забезпеченні ефективного функціонування суб'єктів господарювання. Економіка і суспільство. 2019. Вип. 20. С. 189-198.
15. Дікань Л.В. Фінансовий контроль: теорія та методологія: монографія. Харків: Вид. ХНЕУ – 2009. – 92 с.
16. Державна аудиторська служба України. Офіційний веб-сайт. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3507> (дата звернення: 09.10.2023).
17. Дмитренко Г.В. Фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи розвитку : монографія. Київ, 2010. 374с.
18. Дрозд Л. М., Русін В. М. Контроль органів казначейства за витрачанням бюджетних коштів. Збірник наукових праць Четвертих Всеукраїнських наукових читань пам'яті С.І. Юрія [м. Тернопіль, 2018 р.]. Тернопіль: Вектор, 2018. С. 67-73.
19. Іванова І.М. Реформування системи державного фінансового контролю / І.М. Іванова // Фінанси України. – 2005. – № 6. – С. 145-150.
20. Іваськевич Х. І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. Економіка і суспільство. 2017. № 11. С. 421–425.
21. Інформація щодо результатів проведеного огляду: Фінансове управління і контроль у державному секторі України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/news/informatsiia-shchodo-rezultativ-provedenoho-ohliadu-->

[finansove-upravlinnia-i-kontrol-u-derzhavnomu-sektori-ukrainy](#) (дата звернення: 29.10.2023).

22. Загальна декларація прав людини. Рада Європи. URL: <https://www.coe.int/uk/web/compass/the-universal-declaration-of-human-rights-full-version-> (Дата звернення: 26.10.2023 р.)

23. Заячківська О.В., Колесниченко А. Державний внутрішній контроль в Україні: проблеми і перспективи розвитку. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/17268/1/%D0%94%D0%95%D0%A0%D0%96%D0%90%D0%92%D0%9D%D0%98%D0%99%20%D0%92%D0%9D%D0%A3%D0%A2%D0%A0%D0%86%D0%A8%D0%9D%D0%86%D0%99%20%D0%A4%D0%86%D0%9D%D0%90%D0%9D%D0%A1%D0%9E%D0%92%D0%98%D0%99%20%D0%9A%D0%9E%D0%9D%D0%A2%D0%A0%D0%9E%D0%9B%D0%AC%20..zax.pdf>

24. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х в редакції від 01.01.2020 р. Відомості Верховної Ради УРСР. 1984. № 51. Ст. 1122.

25. Комарова К., Ковальчук Н. Ключові принципи забезпечення транспарентності в діяльності органів місцевого самоврядування. Аспекти публічного управління. 2021. №2. Т.9. С. 28-34.

26. Конституція України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

27. Кравченко Ю., Ружанський О. Внутрішній аудит системи державної служби України з надзвичайних ситуацій як елемент публічного менеджменту. Науковий вісник: Державне управління. 2022. №1(11). С.260-275.

28. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III в редакції від 01.01.2020 р. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25. Ст. 131.

29. Лімська декларація керівних принципів контролю URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_090#Text.

30. Лісіна В.Ю. Базові засади формування семантичних моделей категоріального апарату державного фінансового контролю. Вісник НТУ «ХПІ», 2013. № 21. (994). С. 107-112.

31. Литвин О.І. Зарубіжний досвід здійснення державного фінансового контролю. Науковий вісник ЛНУВМБТ ім. С.З.Гжицького. 2013. Т. 15 № 3(57). С. 251-258.

32. Малишко В.В. Публічність та прозорість бюджетного процесу в Україні. URL:

<http://ephsheir.phdpu.edu.ua/bitstream/handle/8989898989/4663/%20%20%20%20%20%20%205.pdf?sequence=1> (Дата звернення: 26.10.2023 р.).

33. Малишев А.В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом. Фінансовий контроль. 2003. № 11. С. 126-136.

34. Маркович Г. Публічність та прозорість бюджетного процесу – ознака демократичного розвитку країни. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/4992> (Дата звернення: 12.02.2023 р.).

35. Мельник В. М., Єлізаренко Н. О. Модернізація механізмів фінансового контролю та аудиту як складових антикорупційної політики. Київ, 2017. 318 с.

36. Міненко М.А. Публічне управління: теорія та методологія: монографія. Київ: Київський національний торговельно-економічний університет. 2014. – 404 с.

37. Обушна Н. І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. Вісник НАДУ при Президентіві України. 2016. № 4. С. 64–71.

38. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. Економіст. 2016. №1. С. 31–34.

39. Піхоцький В.Ф., Рисін В.В., Любенко А.М. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави. Фінансово-кредитна діяльність. 2019. Т.1 №28. С. 205-215.

40. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Львів, 2015. 530 с. УДК 336.148.477.

41. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: монографія. Львів: Вид-во Львів політехніки, 2014. – 334 с.

42. Пивовар Ю.І. Організаційно-правові засади взаємодії міліції і органів фінансового контролю: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 Київ. Київський національний ун-т внутрішніх справ. – К. – 2008. – 19 с.

43. План роботи Державної аудиторської служби на 2023 р. URL: <https://dasu.gov.ua/attachments/0e726a80-a659-4810-987a-rotated.pdf> (дата звернення: 01.11.2023).

44. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

45. Пожар Т.О. Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. Суми, 2012. 226 с.

46. Про Антимонопольний комітет України : Закон України, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3659-12#Text>

47. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 11.02.2015 р. № 183-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19#Text> (Дата звернення: 26.10.2023 р.).

48. Про внесення змін і доповнень до Конституції (Основного Закону) України : Закон України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2113-12#Text>.

49. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI URL: https://minjust.gov.ua/m/str_35409 (Дата звернення: 26.10.2023 р.).

50. 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 грудня 2018 р. № 1062.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text>.

51. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. Офіційний вісник України. 2016. № 12. Ст. 506.

52. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215. Офіційний вісник України. 2015. № 33. Ст. 964.

53. Про затвердження Порядку надання державними органами та органами місцевого самоврядування, державними реєстраторами інформації про фінансові операції та їх учасників до Державної служби фінансового моніторингу : постанова Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015р. № 708. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/708-2015-%D0%BF#Text>.

54. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : постанова Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 року № 252.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text>.

55. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27.02.2014 р. № 794-VII. Відомості Верховної Ради України. 2014. № 13. Ст. 222.

56. Про національний банк України : Закон України від 20.05. 1999 р. № 679-XIV. Відомості Верховної Ради України. 1999. № 29. Ст. 238.

57. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 23.01.1993 р. № 2939-XII.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.

58. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : постанова Кабінету Міністрів України

від 10.08.2004 р. № 1017). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text>.

59. Про Рахункову палату : Закон України, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

60. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 р. № 310-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80#Text> (дата звернення: 01.11.2023).

61. Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 р. №308-р.

62. Про схвалення Концепції створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи «Прозорий бюджет» Розпорядження Кабінету Міністрів України від 11.02.2016 р. № 92-2016-р.

63. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 р. та плану заходів з її реалізації : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 р. № 1805-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>.

64. Про Фонд державного майна України : Закон України, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4107-17#Text>

65. Рабінович П.М. Громадянське суспільство і правова держава (загальнотеоретичні міркування). Українське право. 1996. № 3. С. 22–34.

66. Решота О.А. Особливості розвитку публічного управління в Україні: сучасні тенденції та проблеми. URL: http://www.dy.nayka.com.ua/pdf/3_2020/39.pdf (Дата звернення: 27.10.2023 р.).

67. Реформа ДФСУ: постанови скасовано, але перебудова відбувається. г. Дебет-кредит. Бухгалтерські новини. URL: <https://news.dtki.ua/taxation/common/46783>. (дата звернення: 30.10.2023).

68. Стеценко Н.А., Галецька К.В. Казначейська служба України: сучасний стан та перспективи розвитку. Регіональна економіка та управління. 2018. 3(21). С. 23-26.

69. Слободяник Ю.Б. Проблемні аспекти оцінки ефективності системи державного аудиту. URL:

<http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5168/1/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%B5%D0%BC%D0%BD%D1%96%20%D0%B0%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%20%D0%BE%D1%86%D1%96%D0%BD%D0%BA%D0%B8%20%D0%B5%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B8%20%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83.pdf> (Дата

звернення: 26.10.2023 р.).

70. Статистичні звіти, Державна аудиторська служба України. Офіційний веб-сайт. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53>

71. Ткачова Н.М., Дмитрашко Л.І. Публічне управління в сфері державного фінансового контролю. Публічне управління і адміністрування в Україні : Науковий журнал. 2023 № 37/2023 URL: <http://www.pag-journal.iei.od.ua/authors-publication>

72. Чумакова І.Ю. Державний фінансовий контроль: підручник. К.: КНЕУ, 2013. 412 с.

73. Шевчук О.А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. – 377 с.

74. Шулюк Б. С. Шляхи розвитку державного фінансового контролю в Україні у контексті досвіду економічно розвинутих країн. Економіка, фінанси, право. 2018. № 6. С. 25–29.

75. Budget transparency. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/best-practices-budget-transparency.htm> (Дата звернення: 26.10.2023 р.).

76. Burke W., Teller M. A Guide to Owning Transparency. How Federal Agencies Can Implement and Benefit from Transparency. Washington, 2009. 88 p.

Відновлено з https://www.academia.edu/7758087/A_Guide

[To Owning Transparency How Federal Agencies can Implement and Benefit from Transparency](#) (Дата звернення: 26.10.2023 р.).

77. Draft Fiscal Transparency Code [Electronic resource]. – Mode of access: [http://www.imf.org/ external/ np/exr/consult/2013/fisctransp/pdf/070113.pdf](http://www.imf.org/external/np/exr/consult/2013/fisctransp/pdf/070113.pdf) (Дата звернення: 26.10.2023 р.).