**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ**
**ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**
**Центр післядипломної освіти та заочного (дистанційного) навчання**
**Кафедра соціальної філософії та управління**

# КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**на тему: «Удосконалення механізму фінансового контролю в системі державного управління»**

Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня,
ІІ курсу, групи МПАЗ-21-1,
спеціальності (281 «Публічне управління та адміністрування»),
освітня програма («Регіональне управління та самоврядування»)
_____ Бурлаки Юлі Василівни

Науковий керівник _____ Самойлова Ірина Іванівна, к.н. з держ.упр., доцент

Керівник освітньо-професійної
програми _____ Самойлова Ірина Іванівна, к.н.держ.упр., доцент

Допущено до захисту за рішенням кафедри соціальної філософії та управління
протокол від «27» 01 2023 № 108

Завідувач кафедри соціальної філософії
та управління _____ Чупрій Леонід Васильович, д.політ.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 10 30.01.2023 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 25.01.2023 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 93 5 5/відмінно 01.02.23 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Я. А. Варшовець
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:
_____ І. І. Самойлова
(підпис) (ініціали, прізвище)
_____ Н. В. Грабовенко
(підпис) (ініціали, прізвище)
_____ М. В. Гуляпинський
(підпис) (ініціали, прізвище)

## БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

| Об'єкти контролю | Діапазон оцінки в балах | Фактична кількість балів | Примітки | Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи) |
|---|---|---|---|---|
| **ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ** | | | | |
| **1.Зміст кваліфікаційної роботи** (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій) | від 0 до 30 | 28 | | |
| **2.Дотримання вимог щодо оформлення** | від 0 до 10 | 10 | | |
| **3.Вчасне виконання роботи** на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни | від 0 до 5 | 5 | | |
| **4. Рецензент** | від 0 до 5 | 5 | | |
| **РАЗОМ БАЛІВ*** | **від 0 до 50** | 48 | | |
| **ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ** | | | | |
| **1.Доповідь** | від 0 до 10 | 10 | | |
| **2. Роздатковий матеріал** | від 0 до 5 | 5 | | |
| **3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання** | від 0 до 25 | 25 | | |
| **5. Апробація** (участь у конференціях) | від 0 до 10 | 5 | | |
| **РАЗОМ БАЛІВ** | **від 0 до 50** | 45 | | |
| **ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ** | **від 0 до 100** | 93 | | |

## ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

| Оцінка за 100-бальною шкалою | Оцінка за шкалою ЕКТС | Оцінка за національною шкалою | Дата | П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис) |
|---|---|---|---|---|
| 93 | A | 5 | 01.02.23 | |

**Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС**

| Оцінка за 100-бальною шкалою | Оцінка за шкалою ЕКТС | Оцінка за національною шкалою |
|---|---|---|
| 90-100 | A | 5 (відмінно) |
| 80-89 | B | 4 (добре) |
| 70-79 | C | |
| 60-69 | D | 3 (задовільно) |
| 50-59 | E | |
| 35-49 | FX | 2 (незадовільно) |

Центр післядипломної освіти та заочного (дистанційного) навчання
Кафедра соціальної філософії та управління
Спеціальність 281 «Публічне управління та адміністрування»
Освітня програма «Регіональне управління та самоврядування»

**Затверджую**
В.о. завідувача кафедри
_____ Н.В. Грабовенко
«___»_____2021 р.

**Завдання на кваліфікаційну роботу**
**здобувачу вищої освіти**
**Бурлаці Юлі Василівні**

1. Тема кваліфікаційної роботи «Удосконалення механізму фінансового контролю в системі державного управління»
Затверджена наказом в.о. ректора від «31» 12 2021 № 142
2. Строк здачі закінченої роботи 25.01.2023
3. Цільова установка – формування пропозицій щодо перспективних напрямів удосконалення механізму фінансового контролю в системі державного управління.
Метою випускної кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних засад та пропозиції щодо удосконалення механізму фінансового контролю в системі державного управління.
Об'єктом дослідження є процес упровадження державних механізмів фінансового контролю.
Предметом дослідження є механізми формування системи державного фінансового контролю в Україні.
Базою дослідження є Державна аудиторська служба Украни.
4. Вихідні дані до роботи: закони України; укази Президента України; постанови Кабінету Міністрів України; нормативно-правові документи Рахункової палати України; Державної контрольно-ревізійної служби України; офіційні матеріали державних органів України; міжнародних організацій з питань фінансового контролю: Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI та її регіональної організації EUROSAI, а також Вищих органів фінансового контролю Співдружності незалежних держав; монографії і статті вітчизняних та зарубіжних фахівців; особисті дослідження автора.
5. Перелік графічного матеріалу: Рис. 1.1. Основні завдання фінансового контролю в системі державного управління; Рис. 2.1. Форми державного фінансового аудиту та шляхи їх проведення; Таблиця 2.1. Аналіз результатів роботи Державної аудиторської служби України роки щодо упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат за 2021-2022, млрд.грн; Таблиця 2.2. Показники кількості проведених контрольних заходів органами Державної аудиторської служби України у 2021-2022 рр.,од. Таблиця 2.3. Обсяг фінансових та матеріальних ресурсів, охоплених контрольними заходами Державної аудиторської служби України у 2021-2022 рр.,млрд.грн Рис. 2.2. Стан взаємодії Державної аудиторської служби України з правоохоронними органами у 2022 році Рис. 2.3. Модель «Внесок - Продукт»; Рис. 3.1. Схема впливу нормативно-правового механізму через системоутворюючий законодавчий акт на структурні елементи цілісної системи державного фінансового контролю

6. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділо
Розділ 1. Теоретичні основи фінансового котролю в системі державного управлі
1.1. Сутність та основні завдання фінансового контролю в системі державн
управління. 1.2. Організаційний механізм формування системи державн
фінансового контролю. 1.3. Європейська практика функціонування механі
фінансового контролю в системі державного управління. Розділ 2. Аналіз та оц
функціонування механізму фінансового контролю державної аудиторської слу
україни. 2.1. Загальна характеристика органу місцевого самоврядування. 2.2. Аналі
оцінка ефективності функціонування механізму фінансового контролю держа
аудиторської служби україни. Розділ 3. Напрями удосконалення механі
фінансового контролю в системі державного управління.

7.Календарний план виконання роботи

| № п/п | Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної)роботи | Строк виконання етапів роботи | |
|---|---|---|---|
| | | За планом | Фактично |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Вибір теми, вивчення літературних джерел, постановка проблеми та складання плану роботи | 15.10.2021 | 15.01.2021 |
| 2 | Підготовка першого розділу роботи та подання його керівнику | 29.06.2022 | 29.06.2022 |
| 3 | Підготовка другого розділу роботи та подання його керівнику | 21.11.2022 | 21.11.2022 |
| 4 | Підготовка третього розділу роботи та подання його керівнику | 09.01.2023 | 09.01.2023 |
| 5 | Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень керівника | 12.01.2023 | 12.01.2023 |
| 6 | Отримання відгуку керівника | 25.01.2023 | 24.01.2023 |
| 7 | Отримання зовнішньої рецензії | 25.01.2023 | 25.01.2023 |
| 8 | Попередній захист роботи | 23.01.2023 | 21.01.2023 |
| 9 | Допуск роботи зав. кафедри до захисту | 26.01.2023 | 26.01.2023 |
| 10 | Захист роботи | Згідно графіку освітнього процесу | 01.02.2023 |

8. Дата видачі завдання «11» 01 2022

9. Керівник кваліфікаційної роботи _____ І.І. Самойлова

10. Керівник освітньо-професійної програми _____ І.І. Самойлова

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ Ю.В. Бурлака

# ЗМІСТ

**ВСТУП** ..... **11**

**РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО КОТРОЛЮ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ** ..... **15**

1.1. Сутність та основні завдання фінансового контролю в системі державного управління ..... **15**

1.2. Організаційний механізм формування системи державного фінансового контролю ..... **17**

1.3. Європейська практика функціонування механізму фінансового контролю в системі державного управління ..... **29**

**РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ** ..... **37**

2.1. Загальна характеристика органу місцевого самоврядування ..... **37**

2.2. Аналіз та оцінка ефективності функціонування механізму фінансового контролю Державної аудиторської служби України ..... **41**

**РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ** ..... **52**

**ВИСНОВКИ** ..... **61**

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ** ..... **62**

**ДОДАТКИ** ..... **68**

# ВСТУП

*Актуальність теми.* Нагальним та важливим науково-практичним завданням державного управління як науки є теоретико-методологічне обґрунтування застосування формотворчих механізмів державного управління фінансовими ресурсами шляхом формування ефективної системи, що реалізує певні функції держави та її інститутів. З огляду на це, актуалізуються питання удосконалення механізмів державного фінансового контролю та уточнення теоретико-методологічних засад державного управління. Важливим є визначення оптимальних шляхів розвитку системи державного фінансового контролю в Україні на основі результатів виконання суб'єктами контролю делегованих повноважень. Аналіз чинних законодавчих та нормативно-правових актів дозволяє говорити про відсутність в Україні цілісної системи державного фінансового контролю, що спричиняє уповільнення процесів соціально-економічного розвитку. Дослідження удосконалення механізму фінансового контролю в системі державного управління є нагальним як у теоретичному, так і в практичному планах, що обумовлює актуальність теми дипломної роботи.

*Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі.* На сучасному етапі серед вітчизняних та зарубіжних вчених, які займаються дослідженням і вдосконаленням теоретичної й методологічної основи системи державного фінансового контролю, а також питаннями обґрунтування засад державного управління розвитку окремих сфер суспільства, визначення функцій державного управління та його механізмів, найбільш відомими є такі вчені, як В. Бакуменко, С. Бардаш, В. Дзюндзюк, Н. Евсеев, В. Калюжний, В. Князєв, В. Корженко, А. Хмельков О. Коротич, О. Машков, Н. Мельтюхова, Н. Нижник, Г. Одінцова, М. Орлатий, О. Радченко.

*Мета і завдання дослідження.* Метою роботи є обґрунтування теоретичних засад та пропозиції щодо удосконалення механізму фінансового контролю в системі державного управління.

Мета дослідження конкретизується у вирішенні наступних *завдань:*

- з'ясувати сутність та основні завдання фінансового контролю в системі державного управління;

- проаналізувати організаційний механізм формування системи державного фінансового контролю;

- розкрити вплив європейської практики функціонування механізму фінансового контролю в системі державного управління;

- дати загальну характеристику органу місцевого самоврядування;

- здійснити аналіз та оцінку діючої практики функціонування механізму фінансового контролю Державної аудиторської служби України;

- запрпонувати напрями удосконалення механізму фінансового контролю в системі державного управління.

*Об'єкт дослідження* – процес упровадження державних механізмів фінансового контролю.

*База дослідження* – Державна аудиторська служба Украни.

*Предмет дослідження* – механізми формування системи державного фінансового контролю в Україні.

*Методи дослідження.* Методологічною та теоретичною основою цього дослідження слугують фундаментальні положення теорії фінансів та теорії державного управління, а також наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань розбудови системи державного фінансового контролю. У роботі застосовано системний підхід, який полягає у дослідженні механізму регулювання державного фінансового контролю як єдиного комплексу його складових. Застосовувались методи: порівняльного аналізу (при дослідженні методологічних підходів, концепцій, визначенні особливостей функціонування системи державного фінансового контролю та відповідного досвіду зарубіжних країн й міжнародних організацій); індукції та дедукції

(при формуванні логічного ланцюга понять, за допомогою якого встановлено взаємозв'язок контрольної функції держави й фінансів); логіко-семантичний (для поглиблення понятійного апарату державного фінансового контролю та формотворчих механізмів державного управління); історичний – для дослідження становлення державного фінансового контролю в Україні, з'ясування закономірностей його виникнення і розвитку; аналізу та синтезу – для характеристики фінансового, організаційного та нормативно-правового механізмів державного управління та їх застосування в моделі цілісної системи державного фінансового контролю; системноаналітичний – для аналізу законодавчих та нормативних актів, оцінки предмета контролю та визначення результатів реалізації суб'єктами державного фінансового контролю своїх повноважень; абстрактно-логічний – для теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

*Інформаційною базою дослідження* стали закони України; укази Президента України; постанови Кабінету Міністрів України; нормативно-правові документи Рахункової палати України; Державної контрольно-ревізійної служби України; офіційні матеріали державних органів України; міжнародних організацій з питань фінансового контролю: Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI та її регіональної організації EUROSAI, а також Вищих органів фінансового контролю Співдружності незалежних держав; монографії і статті вітчизняних та зарубіжних фахівців; особисті дослідження автора.

*Науково-практична значимість одержаних результатів полягає в* отримані в ході написання даного дослідження висновки можуть бути використані для подальшого вдосконалення чинного законодавства, а саме у розробці нормативно-правових положень з метою уникнення існуючих прогалин у законодавстві щодо удосконалення механізму фінансового контролю в системі державного управління.

*Структура кваліфікаційної роботи.* Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

Загальний обсяг роботи – 77 сторінок. Робота містить 5 рисунків, 3 таблиці, додатки. Список використаних джерел налічує 43 найменувань.

# РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО КОТРОЛЮ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

## 1.1. Сутність та основні завдання фінансового контролю в системі державного управління

Управління соціально-економічною системою, як і будь-якою іншою складною системою, неможливе без ефективного контролю, тим більше – в управлінні фінансами загалом і в окремих його ланках зокрема. Правильна організація та ефективне функціонування фінансового контролю значною мірою визначаються теоретичними й методологічними положеннями контролю. Науковий фундамент системи контролю – вихідне положення в її побудові. Недоліки чинної системи контролю визначаються насамперед прогалинами у вивченні теорії контролю та формуванні наукових принципів його побудови.

Визначено, що в межах реформи бюджетного процесу кардинальним чином змінюється основна мета фінансового контролю в системі державного управління. Тепер вона полягає в перевірці ефективності та результативності державних витрат, а також у забезпеченні суспільства, органів державної та місцевої влади достовірною фінансовою інформацією про зміст процесу формування, розподілу та використання бюджетних коштів.

Сформульовано сутність та основні завдання фінансового контролю в системі державного управління. З огляду на сутність і завдання фінансового контролю в системі державного управління виділено його принципи.

Основним завданням вдосконалення організації фінансового контролю в системі державного управління на сучасному етапі є формування такої його цілісної системи, яка могла б реагувати на численні проблеми ринкової економіки та державної фінансової політики, повною мірою відповідала б

його соціально-економічній сутності, забезпечувала б єдність і стійкі організаційно-економічні зв’язки.

В умовах економічних перетворень виникає необхідність створення нових систем і принципів господарювання, адекватних ринковій економіці. Серед них особливого значення набуває проблема здійснення ефективного фінансового контролю як важливої ланки системи управління. Зараз стало очевидно, що багато соціально-економічних проблем не можуть бути вирішені без наведення належного порядку в бюджетно-фінансовій сфері.

Широке поширення, нецільове використання фінансових ресурсів, зростання злочинності економічної спрямованості, перш за все у фінансовій сфері, свідчать про те, що чинна система слабко протистоїть цим порушенням. Фінансовий контроль поки не є всеосяжним і не охоплює повністю кредитно-фінансову сферу. В умовах, що склалися, система фінансового контролю повинна включати більш дієвий державний контроль. Перш за все не досить ефективним є зовнішній, незалежний від виконавчої влади, контроль, який покликаний поставити заслін нецільовому витрачанню коштів. Система фінансового контролю практично не виконує попереджувально-профілактичну функцію. Вона більшою мірою констатує порушення і не є інструментом їх попередження.

Основні функції держави полягають у проведенні інституційних перетворень, розробленні законодавства, що відповідає вимогам ринкової економіки, забезпеченні умов для його обов’язкового виконання, сприяння у формуванні ринкових інститутів, розробленні та проведенні соціально-економічної політики, реалізації державної політики, спрямованої на ефективне управління державним майном і поліпшення стану державного бюджету. Держава повинна бути ініціатором, що регулює формування ринкового середовища, воно повинно забезпечувати динамічний розвиток і стійкість економічного зростання. Природно, що під час збереження основних принципів державного регулювання форми і методи впливу

держави на економічні процеси значно модифікуються, змінюється зміст державної політики.

Історія новітнього часу переконливо показує, що лібералізація економіки, розвиток ринкових відносин аж ніяк не скасовують для держави необхідності суворо контролювати рух грошових ресурсів. Прозорість фінансів – одна із суттєвих ознак реальної демократії. Це особливо важливо для країн з ослабленою економікою і пов'язаної з цим гострою нестачею коштів. Тут проблеми, як правило, поглиблюються зниженням довіри населення до держави, що викликає хворобливу «втечу капіталів» в інші країни, нерідко – з порушенням фінансового та валютного законодавства. Нарешті, контролювати бюджетний процес у цих країнах (а до них доводиться відносити і Україну) важливо і для того, щоб домагатися виконання фінансових зобов'язань держави в соціальній сфері.

Розглянемо насамперед становлення поняття контролю. Цей термін походить від французького «contrerole», що означало «список у двох примірниках». Його подальша трансформація в «controle» відображала спостереження з метою перевірки. Трактування контролю у вузькому сенсі лише як перевірки має місце і нині. Наприклад, у виданій уже у 2000 р. «Економічній енциклопедії» контроль розуміється як «складова частина управління економічними об'єктами і процесами, що включає спостереження за об'єктами з метою перевірки відповідності спостережуваного стану об'єкта нормативним актам» [4]. Власне контроль є системою спостереження і перевірки стану господарсько-фінансової діяльності юридичних і фізичних осіб. Як бачимо, під контролем розуміється перевірка чого-небудь або кого-небудь.

Контроль – одна з функцій управління, призначення якої – виявлення можливих відхилень величини фактичних параметрів керованої системи від бажаних (мети, завдання, норми і т. д.) із метою забезпечення досягнення організацією своїх цілей.

Контроль, на думку В. Загорського та В. Піхоцького, є «елементом управління, частиною інших функцій управління, засобом перевірки забезпечення виконання функцій управління, здійснюваним на заключних етапах процесу, але водночас має самостійне значення» [5].

На думку О. Барановського, «контроль не може бути зведений до методу або форми управлінської діяльності. Він є самостійною функцією управління, отже, особливим видом діяльності, який характеризується цільовою спрямованістю, однорідністю змісту й однотипністю способів його існування» [2].

В. Авер'янов, зазначаючи роль контролю в системі державного управління, каже, що «контроль перебуває у тісному зв'язку з іншими функціями управління й разом з тим призначений для оцінки відповідності здійснення цих функцій завданням, що стоять перед управлінням, контроль забезпечує конкретність управління й здійснення його відповідно до прийнятих рішень» [1].

На відміну від вузького розуміння сутності «фінансовий контроль» переважно як дії щодо перевірки законності та доцільності формування, розподілу й використання грошових ресурсів, на нашу думку, поняття «фінансовий контроль у системі державного управління» розширене в частині подання про фінансовий контроль, по-перше, як про систему, що забезпечує обґрунтованість та ефективність управлінських рішень із метою запобігання відхиленню результатів від норми і заданих параметрів, і, по-друге, забезпечує усунення виявлених порушень і недопущення їх повторення.

Реалізація прийнятих під час державного управління рішень так чи інакше викликає фінансові потоки. Наприклад, грошові потоки, що є одним з елементів фінансових потоків, виникають у процесі реалізації управлінських рішень щодо утворення та використання фондів грошових коштів держави [6]. Ці управлінські рішення багато в чому реалізуються в процесі фінансово-господарської діяльності як державних, так і недержавних підприємств

(наприклад, виконання ними своїх податкових та інших фінансових зобов'язань перед державою, використання державних ресурсів у процесі реалізації тих чи інших державних програм тощо). При цьому державний фінансовий контроль забезпечує визначення відхилень від базових правил і нормативних вимог до процедур управління державними фінансовими потоками, від параметрів його законності, ефективності та доцільності (за наявності ж таких відхилень фінансовий контроль зобов'язує вжити відповідних коригувальних й превентивних заходів).

Будь-які державні програми реформування і розвитку галузей економіки для їх успішної реалізації повинні передбачати ефективну систему фінансового контролю. Від того, наскільки якісною буде інформація, що надається системою фінансового контролю, багато в чому залежить обґрунтованість рішень, які торкаються різних сфер як державної фінансово-економічної політики, так і фінансово-господарської діяльності державних підприємств, підприємств із державною участю або особливо пов'язаних із діяльністю держави. А це, як відомо, є основною передумовою стійкості господарського і, як наслідок цього, соціально-політичного розвитку країни загалом. Інакше кажучи, ефективність фінансового контролю в системі державного управління є одним із важливих факторів фінансово-економічного та соціально-політичного благополуччя нації.

Основним змістом фінансового контролю є такі пріоритетні напрями: «перевірка виконання фінансових зобов'язань перед державою органами місцевого самоврядування, організаціями, підприємствами, установами, громадянами; перевірка правильності використання державними, муніципальними підприємствами, установами, організаціями коштів, які перебувають у їхньому господарському віданні або оперативному управлінні; перевірка дотримання правил здійснення фінансових операцій, розрахунків і зберігання коштів юридичними особами; виявлення внутрішніх резервів, підвищення рентабельності виробництва й ефективного використання коштів; ліквідація і запобігання порушення фінансової дисципліни» [3].

Виділимо основні завдання фінансового контролю в системі державного управління (рис. 1.1):

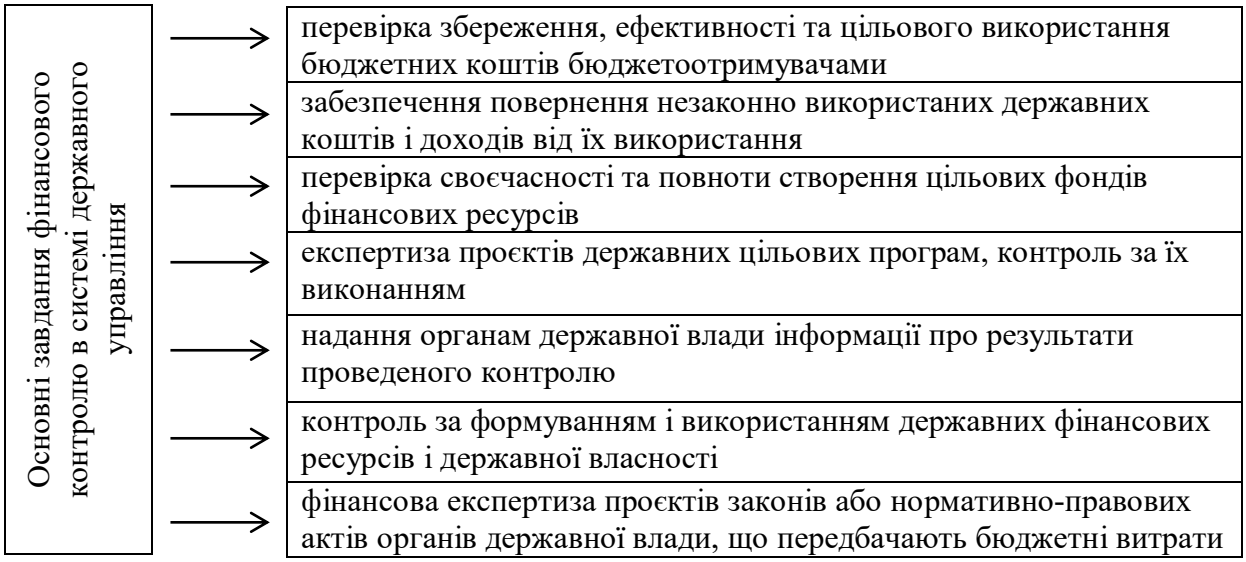



**Рис 1.1. Основні завдання фінансового контролю в системі державного управління**

*Джерело: [7].*

Призначення фінансового контролю в системі державного управління полягає в тому, щоб виключити нецільове і результативне використання коштів, перевірити законність здійснення операцій, визначити те, наскільки є обґрунтованими й ефективними прийняті управлінські рішення, а також ступінь їх реалізації, виявити відхилення від затверджених стандартів і розробити заходи, що покращують фінансовий стан конкретного суб'єкта. Фінансово-бюджетна дисципліна як обов'язковий для всіх порядок здійснення фінансово-господарської діяльності вимагає чіткого дотримання правових норм, послідовного виконання трудової, договірної, розрахункової та платіжної дисциплін.

У межах реформи бюджетного процесу кардинальним чином змінюється основна мета фінансового контролю в системі державного управління. Тепер вона полягає в перевірці ефективності та результативності державних витрат, а також у забезпеченні суспільства, органів державної та

місцевої влади достовірною фінансовою інформацією про зміст процесу формування, розподілу та використання бюджетних коштів [7].

Організація фінансового контролю в системі державного управління відображає загальні принципи державного управління як системи і є початком, що об'єднує адміністративно-управлінські ресурси у вирішенні основного завдання – врахуванні всього спектра чинників, що визначають ефективність діяльності контрольного органу у взаємодії з підзвітними йому господарсько-економічними суб'єктами.

Зважаючи на сутність і завдання фінансового контролю, в основу побудови єдиної та ефективної системи фінансового контролю в системі державного управління повинні бути покладені принципи державного управління відповідно до виду діяльності, що розглядається: принцип плановості; принцип системності; принцип безперервності; принцип об'єктивності; принцип незалежності; принцип гласності; принцип ефективності.

Отже, за наявності багатьох контролюючих органів у країні мають місце порушення в бюджетно-фінансовій сфері, зростання злочинів економічної спрямованості, що свідчить про те, що поки не склалася ефективна система контролю, яка б протистояла цим явищам. Необхідна цілісна система фінансового контролю, яка забезпечить цільове та ефективне використання фінансових ресурсів і сприятиме підвищенню ефективності державного управління. Цілісна концепція розвитку та функціонування фінансового контролю повинна враховувати реальний стан фінансів і розуміння ролі контролю в їх зміцненні, чітко визначати завдання й способи контролю, забезпечувати створення умов для ефективного здійснення контрольних дій.

Основним завданням удосконалення організації фінансового контролю в системі державного управління на сучасному етапі є формування такої його цілісної системи, яка могла б реагувати на численні проблеми ринкової економіки та державної фінансової політики, повною мірою відповідала б

його соціально-економічній сутності, забезпечувала б єдність і стійкі організаційно-економічні зв’язки.

## 1.2. Організаційний механізм формування системи державного фінансового контролю

Проведемо дослідження у даному напрямку за наступним алгоритмом: державне управління − функції державного управління – загальні механізми державного управління – конкретні механізми державного управління, за допомогою яких формується система державного фінансового контролю (економічний та похідний від нього − фінансовий, організаційний, нормативно-правовий).

Державне управління – практичний, організуючий і регулюючий вплив держави на суспільну життєдіяльність людей з метою її впорядкування, зберігання або перетворення, що спирається на її владну силу. Державне управління охоплює діяльність органів та установ усіх гілок державної влади (законодавчої, виконавчої, судової) з вироблення та здійснення регулюючих, організуючих і координуючих впливів на всі сфери життєдіяльності суспільства з метою задоволення його потреб [8, с. 63-64].

В. Корженко та Т. Лозинська зазначають, що категоріальний апарат державного управління формується завдяки синтезу відповідних ідей гуманітарних та соціальних наук, якто: теорія держави і права, соціологія управління, інституціональна економіка, політологія, теорія систем тощо. Дослідники виокремили два підходи до розуміння сутності державного управління: по-перше, його можна розглядати як «управління державою». Мається на увазі, з одного боку, діяльність державних органів стосовно управління всіма аспектами суспільно-політичними та господарського життя країни, а з іншого – діяльність громадського суспільства з удосконалення форми правління, реалізації дієвих принципів організації влади, формування

ефективної соціальноекономічної політики; по-друге, державне управління можна вважати «управлінням державою» (суб'єкт), що стосується окремих суспільних процесів і явищ, взаємовідносин між членами суспільства, різних проявів господарського життя, які виступають об'єктами управління. Цей підхід ґрунтується на суб'єктно-об'єктній концепції управління, за якої державне управління сприймається як менеджмент на державному рівні, можливо, занадто переобтяжений регламентами, правилами та узгодженнями [9, С.17].

Функції державного управління – реальні, силові, цілеспрямовані, організуючі та регулюючі впливи на певне явище, відношення чи стан. Під функціями державного управління слід розуміти види управлінських впливів держави, специфіка яких визначається предметом, змістом і способом перетворення об'єктів управління або його власних управлінських компонентів. Функції державного управління тісно пов'язані із суспільними функціями держави й відображають способи здійснення останніх [8, С. 211].

У свою чергу Г. Одінцова, В. Дзюндзюк та Н. Мельтюхова вважають, що формування складу та визначення змістовної характеристики функцій державного управління безпосередньо залежать від функцій держави, тобто основних напрямів її діяльності, спрямованої на досягнення взаємоузгодженості та задоволення різноманітних інтересів окремих громадян, соціальних груп і суспільства в цілому. На різних етапах історичного розвитку держави перед нею постають ті чи інші основні завдання, засобом вирішення яких є функціональна діяльність. Розрізняють внутрішні та зовнішні функції держави. Всі вони в тією чи іншою мірою пов'язані з державним управлінням, реалізуються системою органів влади та їх апаратом.

Функції управління як відносно відокремлені в процесі розподілу управлінської праці види діяльності, що відрізняються специфічним формами та методами впливу на Формування цілісної системи керовані об'єкти чи процеси, поділяються на декілька груп: основні (загальні) і

конкретні (спеціальні), які в свою чергу поділяють на головні та допоміжні функції.

Основні функції беруть участь у здійсненні будь-якого управлінського циклу і включають до свого складу планування, організацію, мотивацію і контроль.

Конкретні функції забезпечують управління суспільними процесами, відповідними сферами, на певному рівні ієрархії або в конкретних умовах, з них: головні функції охоплюють діяльність у різних сферах державного управління з розподілом на політико-адміністративні, економічні, соціальні та культурно-освітні; конкретні функції забезпечують в кожній установі нормальне виконання основних і головних функцій, а саме управління персоналом, організацію служб та процедур, технічне забезпечення управління, формування бюджету, юридичне забезпечення, діловодство, контроль та аудит, інформаційне забезпечення та зв'язки з громадськістю.

Таким чином, функції державного управління створюють єдину систему і як її складові елементи мають тісні взаємозв'язки. Цим зумовлюється й об'єктивна необхідність взаємоузгодженої діяльності органів влади, між якими розподіляються повноваження зі здійснення функцій державного управління [10, С. 55−66].

За визначенням, що наведено в Енциклопедичному словнику з державного управління, «механізми державного управління» за формою подання розкриваються наступним чином: «…це схематичне зображення статичнодинамічного (структурно-функціонального) змісту процесу управління як взаємодії суб'єкта й об'єкта, єдності діяльності і відносин, функціонування певної системи чи підсистеми» [11].

В. Бакуменко визначає механізми державного управління як практичні заходи, засоби, важелі, стимули за допомогою яких органи державної влади впливають на суспільство, виробництво, будь-яку соціальну систему з метою досягнення поставлених цілей. Реальний механізм завжди конкретний і здійснюється з використанням наявних ресурсів. Може бути відображений

наступною схемою: цілі – рішення – впливи – дії – результати. Згідно з характером факторів впливу на процеси державного управління, виокремлюють політичні, економічні, соціальні та правові механізми [8, С. 116−117].

В свою чергу, Г. Одінцова, В. Дзюндзюк та Н. Мельтюхова вважають, що механізми державного управління − це спосіб розв'язання суперечностей явища чи процесу, послідовна реалізація дій, які базуються на основоположних принципах, цільовій орієнтації, функціональній діяльності з використанням відповідних їй форм і методів управління [10, С. 53].

Н. Мельтюхова доводить, що використання в теорії і практиці державного управління поняття «механізм управління» відбувається частіше за все для характеристики певних управлінських дій на рівні держави, галузі, регіону, окремої установи, процесу тощо. На рівні механізмів управління об'єктивно обумовленим є врахування об'єктів впливу (на відміну від предметів праці в технології), а також закономірностей і принципів, які відображають особливості функціонування відповідних систем. Поняття «механізм» використовується для більш складних і масштабних управлінських дій, таких як взаємодія органів державної влади та органів місцевого самоврядування, здійснення державою економічної або соціальної функцій, узгодження державних і місцевих інтересів тощо. Погоджуємось із поширеним у науковій літературі поділом механізмів державного управління на організаційні, правові, економічні та комплексні, пов'язаним з методами впливу суб'єкта на об'єкт. Дослідження свідчать про те, що на практиці завжди використовуються разом бюджетне фінансування, податкова політика, ліцензування, акредитування, стандартизація тощо, обумовлені необхідністю реалізації державних, галузевих, регіональних й особистісних інтересів і базуються на певних нормативних настановах. Таким чином, з позиції системного та комплексного підходів доцільним є вести мову завжди про організаційно-економічні механізми державного управління чи регулювання з обов'язковим урахуванням нормативної бази, на якій вони

побудовані. З метою більш детального дослідження можна розглядати окремо організаційний чи економічний механізми, але при цьому необхідно постійно пам'ятати про їх нерозривний зв'язок. Розмаїття характеристик об'єктів державного управління обумовлює специфіку зв'язків між ними та суб'єктами, сукупності методів, що використовуються для здійснення впливу на об'єкт та організації зворотного зв'язку тощо.

Механізм має бути побудований таким чином, щоб його функціонування забезпечувало зміцнення цілісності відповідної системи, для чого необхідно обрати оптимальний рівень децентралізації прийняття управлінських рішень.

Суб'єкт і об'єкт є найпершими елементами механізму управління, саме їх взаємодія відображена в нормативних документах, що регламентують вплив держави на будь-яку сферу життєдіяльності суспільства [12, С. 140,141, 146].

Н. Нижник та О. Машков визначають поняття механізму державного управління як складову частину системи управління, що забезпечує вплив на фактори, від стану яких залежить результат діяльності управлінського об'єкта [16, С. 37].

О. Радченко дає інтегральне визначення категорії «механізм державного управління» у її широкому розумінні, спираючись на визначені характерні ознаки: механізм державного управління – це системна сукупність інституцій, структур, послідовних дій, форм, станів і процесів у державі як продукт організованої людської діяльності, що має на меті реалізацію інтересів і потреб людей та вирішення нагальних суспільно-політичних проблем за рахунок державного впливу й регулювання суспільної життєдіяльності на основі усталених суспільних цінностей, норм і правил; є формою реалізації функції держави та має суб'єктом органи державного управління.

Відповідно, класифікувати механізми державного управління можна за сферами життєдіяльності суспільства, функціональним призначенням, рівнем державного впливу, суб'єктом управління тощо [14].

В. Корженко та Т. Лозинська розглядають «механізми державного управління» як засоби усунення суперечностей окремих суспільних явищ чи процесів, вирішення проблем, що виникають у різних сферах людської діяльності, зокрема економічній. Також механізми державного управління забезпечують вирішення окремих проблем у межах існуючого механізму державного впливу. Дослідники аналізують адміністративний та економічний механізми державного управління. Визначальною рисою адміністративного механізму державного управління є застосування елементів авторитарного типу відносин між суб'єктом і об'єктом управління, якщо йдеться про забезпечення національної безпеки держави. Економічний механізм державного управління відрізняється від адміністративного тим, що він не примушує і не забороняє економічному суб'єкту виконувати певні дії, залишаючи йому свободу вибору, але цей механізм створює умови, за яких дії економічних суб'єктів коштуватимуть дорожче чи дешевше.

Згадані вище автори зазначають, що для впровадження механізмів державного управління потрібна відповідна нормативно-правова база. Закони України, укази Президента України, постанови Верховної Ради і Кабінету Міністрів України, розпорядження, накази та інструкції органів виконавчої влади різних рівнів тощо є законною підставою для примусу або переконання об'єкта управління до виконання певних дій. [9, С. 21−23].

Враховуючи вищенаведені категоріальні визначення механізму державного управління, зроблений науковцями, які досліджували це поняття, визначення впливу механізмів державного управління на систему державного фінансового контролю доцільно провести на підставі конкретних механізмів державного управління, за допомогою яких саме і формується система державного фінансового контролю.

Згідно з Енциклопедичним словником з державного управління «механізми організаційні» являють собою «…послідовність етапів проектування структур, детального аналізу і визначення системи цілей, продуманого виділення організаційних підрозділів і форм їх координації для забезпечення функціонування деякого комплексу (організаційної системи). Кожна складна система (комплекс) володіє внутрішньою підсистемою управління, що виконує різні функції управління» [15].

За визначенням Н. Нижника та О. Машкова: «організаційний механізм державного управління – це сукупність різних за своєю природою конкретних організаційних елементів у механізмі, що повинні організовувати регулювання, управління в інтересах державної влади, ефективну діяльність державної управлінської системи. Основне призначення організаційних елементів у складі комплексного механізму управління – формування і посилення організаційного потенціалу суб'єктів управління як складової частини системи управління» [16, С.39].

Н. Нижник та О. Машков зупинилися на наступному визначенні цього поняття: «система – це сукупність взаємопов'язаних елементів, що утворюють певну цілісність, яка володіє певними властивостями, котрі не зводяться до суми властивостей її елементів. Система (тобто внутрішньо організована єдність деяких елементів) являє собою нову якість порівняно з несистемним набором тих самих елементів» [16, С. 25].

В. Бакуменко, досліджуючи системи, зазначав, проте, що для соціальних систем існує певна багаторівнева впорядкованість структур, із допомогою якої можна спростити їх опис в ієрархічному відображені.

Оскільки основою існування соціальної системи є її діяльність, то логічно розглядати розвиток останньої теж як основу та найважливішу складову розвитку такої системи. Цей розвиток проявляється передусім у підвищенні ефективності діяльності в основному за рахунок впровадження нових технологій, удосконалення управління і, як наслідок, підвищення якості результатів діяльності. Основними напрямами підвищення

ефективності діяльності є забезпечення якості її результатів, їх збільшення та поширення у просторі й часі [17, С. 119, 143].

Отже, організаційний механізм формує внутрішню структуру системи державного фінансового контролю, він створює структуру системи, встановлює та впорядковує структурні зв'язки між її елементами, будуючи відповідну ієрархію. Формування дієвого організаційного механізму підвищує управлінський потенціал системи. Збільшення керованості системи державного фінансового контролю здатне покращити загальний рівень державного управління в Україні.

### 1.3. Європейська практика функціонування механізму фінансового контролю в системі державного управління

Україна давно прагне наблизитися до європейських стандартів у всіх сферах державного та суспільного життя. Безсумнівно, це повною мірою стосується і такої важливої сфери державного управління, як національне фінансове регулювання. Про необхідність гармонізації практик функціонування національних систем фінансового контролю з європейськими висловлювалися багато фахівців у цій галузі, наприклад Ю.І.Пивоваром, Л.А.Савченко, О.А.Шевчук та ін.

Варто зазначити, що стандарти імплементації фінансового регулювання в європейських країнах формувалися в процесі тривалої еволюції. Як справедливо зазначив О.А. Шевчука, протягом досить тривалої еволюції сучасного західного суспільства інститути та інструменти фінансового контролю сформувалися в національному масштабі. В даному випадку в основному йдеться про країни Західної Європи та Америки [18]. Що стосується України, то вона має адаптувати існуючу практику функціонування національної системи фінансового контролю до нових європейських стандартів не формально, а реально. Водночас варто

зазначити, що Україна вже зробила певні кроки на цьому шляху, які прямо виражені в «Концепції розвитку внутрішнього фінансового контролю в державі до 2017 року», затвердженій Указом Президента України Кабінет Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р [19]. Вважаємо, що вищезазначена концепція містить важливу ідею, яка полягає в тому, що хоча й існують певні відмінності в системах внутрішнього фінансового контролю європейських країн, вони функціонують за єдиною (стандартною) організаційною методикою та концептуальною основою. На нашу думку, це положення має фундаментальне значення, оскільки воно не має на меті відповідати єдиному набору стандартів, особливо як це практикується у сфері національного фінансового контролю в різних європейських країнах, а також інтеграція національних практик фінансового контролю в Україні до єдиних стандартів, поширених у цій сфері в усій Європі.

Розглядаючи це питання, хочеться також звернути увагу на те, що в сучасних умовах глобалізації, коли формуються світові фінансові та товарні ринки, ефективність контролю за ними контролюючого органу в певній країні є майже незначною. можливо. Немає сумніву, що для контролю над такими ринками потрібні міжнародні регулятори. Зараз робота міжнародних і наднаціональних фінансових регуляторів тільки починається. Безумовно, за цих обставин важливого значення набуває теоретичне осмислення ролі державного фінансового контролю у світовій економіці. Що стосується України, то вона має долучитися до співпраці європейських країн у цьому плані та активно сприяти діяльності цих міжнародних інституцій на власній території.

На нашу думку, наступним важливим моментом, на який слід звернути увагу при розгляді питання європейських стандартів здійснення державного фінансового контролю в Україні, є те, що хоча в Європі існують гармонізовані стандарти здійснення державного фінансового контролю, вони базуються на вимогах ЄС. для управління державними фінансами, що містяться в Розділі 28 Міжнародної організації вищих органів фінансового

контролю державних фінансів (INTOSAI), однак, немає єдиного підходу до розуміння природи державного фінансового контролю в державах-членах ЄС та в інші розвинені країни світу. Так, наприклад, під державним фінансовим контролем у США розуміють «операційний аудит», у Канаді та Великобританії — «аудит ефективності використання коштів», у Норвегії та Швеції — «виконавчий (управлінський) аудит», тощо [20, с. 55]. У даному випадку постає питання, чи розуміється ця категорія в національній правовій системі України. Що в такому разі заповнювати цю категорію у разі створення в Україні системи державного фінансового контролю за європейськими стандартами? Відповідь на це запитання, на нашу думку, містить «Концепція розвитку внутрішнього фінансового контролю в державі до 2017 року», затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. No 158. Незважаючи на те, що концепція була прийнята у 2005 році, вона офіційно закріпила статус Кабінету Міністрів України як колегіального органу, що керує виконавчою владою з цього питання та основний напрямок розвитку державного фінансового контролю в Україні у 2017 році. У цій концепції державний фінансовий контроль поділяється на зовнішній і внутрішній. Слід зазначити, що основним принципом національного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Водночас, внутрішній аудит повинен визначити, як здійснюється внутрішній контроль, включаючи метод попереднього контролю. Основою внутрішнього контролю (фінансового управління та контролю в термінах ЄС) є відповідальність керівника за управління та розвиток всього органу. Таким чином, державний внутрішній фінансовий контроль є інструментом управління для керівників державних органів та муніципалітетів для перевірки виконання завдань, які стоять перед органом. Метою цього процесу є надання керівництву цих установ достатньої впевненості у досягненні належного рівня економії, ефективності та результативності відповідно до цілей установи, удостовірності фінансової, статистичної та управлінської звітності, у

дотриманні законодавства та правил, встановлених керівництвом, а також у належному захисті активів від втрат щоб переконатися, що компанія здатна це зробити. Таким чином, за своєю природою внутрішній контроль державних фінансів є управлінським контролем, який постійно підтримує керівництво в управлінні та веденні бізнесу, а тому внутрішній контроль не можна розглядати у відриві від державної та муніципальної системи. Внутрішні системи державного бухгалтерського обліку також повинні дозволяти керівництву приймати рішення та проявляти ініціативу з метою підвищення ефективності та результативності операцій із ниження витрат.

Що стосується зовнішнього фінансового контролю, то згідно з цією концепцією, поняття «зовнішній контроль» стосується лише діяльності вищого органу фінансового контролю в системі державних органів щодо будь-якого контролю за межами системи органів виконавчої влади, оскільки відповідний орган не є частиною такої системи. Відповідно до вищезазначеного базового документу, інші державні органи, що здійснюють контрольні функції, належать до системи внутрішнього контролю. Відповідно до положень чинного законодавства України, зокрема статті 26 Бюджетного кодексу України, Рахункова палата отримує кошти Державного бюджету України та здійснює від імені Верховної Ради України зовнішній контроль за їх використанням. Діяльність центрального орган у виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням вимог Бюджетного кодексу (в межах повноважень, визначених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується і контролюється Кабінетом Міністрів України.

Аналіз світової практики державного фінансового контролю показує, що державний аудит як важливий державний інститут сьогодні присутній у більшості країн світу. Існує також Міжнародний вищий орган фінансового контролю (INTOSAI), створений у 1953 році, який вивчає та поширює передовий досвід у сфері контролю; до його складу входять вищі органи

фінансового контролю та аналогічні контрольні органи 189 країн світу; він є членом Міжнародної асоціації національних органів фінансового контролю (INTOSAI). Крім того, в результаті процессу глобалізації з'явилися наднаціональні контрольні органи, які контролюють державні фінанси різних економічних і фінансових союзів, такі як Європейський суд аудиторів, який діє від імені Європейського парламенту [21]. Цікаво також відзначити, що ідея судового контролю вже булла науковообґрунтована для справ, пов'язаних з ефективним використанням публічних фінансів. Було зазначено, що судові органи повинні функціонувати у справах такого типу не тільки на міжнародному, але й на національному рівні. Так, Л.А. Савченко зазначила, що Україні необхідно створити спеціалізований фінансовий суд для вирішення справ, пов'язаних з фінансовими ресурсами. На думку автора, для розгляду таких особливих випадків потрібні більш глибокі знання фінансового права. До складу цих судів мають входити експерти зі спеціальними знаннями в галузі економіки, фінансів та права. Наразі таких експертів у судах небагато. Крім того, суди переповнені, що, природно, негативно впливає на розгляд усіх справ, особливо тих, що стосуються порушень фінансової та бюджетної дисципліни. Розгляд справ у суді може тривати роками, а справи такого роду потребують швидких рішень, оскільки вони впливають на наповнення державного бюджету, а отже, на виконання державою своїх обов'язків та функцій [22]. І хоча ідея ще не реалізована на практиці, аргументи вчених переконливі.

Повертаючись до практики фінансового контролю в ЄС, не можна ігнорувати такі організації, як Європейський суд аудиторів. Насправді, це один із семи органів, які керують Європейським Союзом. Європейська рахункова палата була створена в 1975 році для проведення аудиту бюджету ЄС та його інституцій. Основними функціями цього наглядового органу ЄС є аудит рахунків ЄС та всіх його інституційта органів, які мають доступ до коштів ЄС; контроль якості фінансового управління; звітування про свої висновки після закінчення кожного фінансового року та подання висновків і

пропозицій до Європейського парламенту з питань, що належать до компетенції Європейського суду аудиторів; надання висновків та пропозицій до Європейського парламенту з питань, що належать до компетенції Європейського суду аудиторів; надання Функції Європейського суду аудиторів можна підсумувати наступним чином: контроль за виконанням бюджету ЄС та підтримка Європейського парламенту. Для виконання функцій, покладених на Європейський суд аудиторів, аудитории проводять виїзні перевірки інших інституцій ЄС, держав-членів ЄС та інших країн, які отримують фінансову допомогу від ЄС.

Всі ці заходи, які застосовує Європейський суд аудиторів, безсумнівно, спрямовані на забезпечення економії та ефективності використання публічних коштів ЄС на всіх рівнях і максимізацію фінансових вигод для громадян ЄС. Водночас, Конституція ЄС гарантує незалежний статус Європейського суду аудиторів як повноцінної інституції ЄС та учасника бюджетних відносин.

Водночас деякі дослідники вказують на те, що Європейський суд аудиторів фактично позбавлений повноважень притягувати до юридичної відповідальності підконтрольні йому юридичні особи. Для того, щоб притягнути відповідні органи до відповідальності, Європейський суд аудиторів звертається до Європейського антикорупційного агентства.

У контексті цього питання на особливу увагу заслуговує міжнародна організація Eurofisc. Ця міжурядова мережа булла створена угодою між міністрами економіки та фінансів 27 країн-членів ЄС у Люксембурзі в червні 2010 року. Загалом, було досягнуто політичної домовленості про створення мережі Eurofisc, сформованої національними податковими органами країн-членів ЄС, яка займається виявленням та боротьбою з транскордонним шахрайством з ПДВ. Варто зазначити, що Eurofisk забезпечує механізм швидкого багатостороннього повідомлення та обміну даними про нові види транскордонного шахрайства з ПДВ, які щороку

завдають національним бюджетам країн ЄС збитків на сотні мільярдів доларів.

Крім того, 16 грудня 2010 року ЄС заснував новее агентство з раннього попередження про небезпеки глобальної фінансової кризи, яке почало працювати в січні 2011 року. Це Європейська рада з системних ризиків (ESRB). Основним завданням цього органу є забезпечення макропруденційного нагляду за фінансовою системою ЄС з метою запобігання або пом'якшення системних ризиків для фінансової стабільності ЄС. Європейська рада з системних загроз має сприяти ефективному функціонуванню внутрішнього ринку ЄС і тим самим забезпечити сталий внесок фінансового сектору в економічне зростання.

Загалом, ESRB єоднією з чотирьох нових структур, створених у ЄС останніми роками для моніторинг у фінансових, банківських, фондових і страхових ринків ЄС. Примітно, що ESRB є незалежною інституцією ЄС: він є частиною Європейської системи фінансового нагляду (ESFS), метою якої є моніторинг фінансової системи ЄС ESRB отримує підтримку у своїй діяльності від Європейського центрального банку ESRB також є частиною Системи фінансового нагляду Європейського союзу (ESSS), яка являє собою систему фінансового нагляду та контролю фінансової системи ЄС.

У Європейському Союзі існує досить широкий спектр установ та органів, що відповідають за фінансове управління державними коштами. Ця система включає не тільки установи та організації, що здійснюють державний фінансовий контроль на національному рівні, тобто на рівні країн-членів ЄС, ай на міжнародному рівні та рівні ЄС.

Повна інтеграція України до ЄС вимагає приведення багатьох сфер національного життя у відповідність до європейських стандартів. Це повною мірою стосується ключової сфери державного управління-управління державними фінансами. Водночас необхідно адаптувати наявну практику в системі управління державними фінансами до нових європейських стандартів на практиці, а не формально. ЯкщоУкраїна не відповідатиме цим стандартам,

вона не зможе нормально функціонувати в рамках Європейського співтовариства та повністю реалізувати свої власні інтереси.

Концепція розвитку національного внутрішнього фінансового контролю до 2017 року, затверджена розпорядженням міністра №158-р від 24 травня 2005 року, та вимоги ЄС до державного фінансового контролю, що містяться в загальних стандартах національного фінансового контролю, що діють у країнах-членах ЄС (Acquiscommunitaire, параграф 28), та у Міжнародному вищому аудиті В основних документах INTOSAI послідовно йдеться про те, що національний фінансовий контроль повинен бути класифікований на

Такий розподіл передбачає послідовне визначення компетенції та компетенції.

Дійсно, адаптація українського законодавства та практики у сфері управління державними фінансами має бути системною та послідовною. Сааме тому ми вважаємо за необхідне розробити концепцію, що визначає порядок подальшої адаптації державного фінансового менеджменту України до вимог ЄС. Це, безумовно, допоможе уникнути не відповідностей, плутанини та хаосу в цьому процесі.

# РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

## 2.1. Загальна характеристика органу місцевого самоврядування

Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба) 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.

Держаудитслужба у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства.

Особливе місце в системі органів державного бюджетного контролю належить Державній аудиторській службі України. Відповідно до Положення Про Державну аудиторську службу України основними завданнями є: забезпечення формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг [1]. З приводу контролю за ефективністю використання бюджетних коштів, доречним є зауваження Хомутенко А.В., що Державна фінансова інспекція (Державна аудиторська служба) має здійснювати оцінку ефективності організаційних та управлінських структур виконавчої влади, що за родом її діяльності є неможливим, адже тоді Державна фінансова інспекція (Державна аудиторська служба) повинна оцінювати прийняті управлінські рішення щодо ефективності використання державних коштів центральними

органами виконавчої влади, у тому числі Кабінетом Міністрів України. Зазначена норма Бюджетного кодексу України суперечить нормам Лімської декларації, відповідно до якої ця функція є прерогативою вищого органу державного фінансового контролю, яким, по суті, є Рахункова палата [28].

Для розкриття економічного змісту державного фінансового аудиту доцільно простежити його різновиди. У цьому контексті необхідно зауважити, що на сьогодні в Україні існують близько десяти форм державного фінансового аудиту, суб'єктами здійснення яких є Державна Аудиторська служба України та Рахункова палата України рис 2.1.




**Рис. 2.1. Форми державного фінансового аудиту та шляхи їх проведення**

*Джерело: [27].*

Органи Державної аудиторської служби України здійснюють свої повноваження на основі відповідних планів, що формуються з урахуванням усіх видів і напрямів діяльності цієї структури та затверджуються в установленому законодавством порядку [29]. Слід зазначити, що органи Державної аудиторської служби України беруть участь у бюджетному процесі лише на третій стадії бюджетного процесу, тобто під час виконання бюджету.

Відповідно до Бюджетного кодексу України органи Державної аудиторської служби України здійснюють контроль за: цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів; цільовим використанням та своєчасним поверненням кредитів, одержаних під державні та місцеві гарантії; порядком ведення бухгалтерського обліку та достовірністю звітності про виконання Державного бюджету України, кошторисів [30, с. 113].

Головним завданням Державної аудиторської служби України є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державного майна та фінансових ресурсів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов’язання, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку й фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах та в суб’єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно, виконанням місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому [26]. Отже, контроль здійснюється щодо тих суб’єктів, які використовують бюджетні кошти.

Чітко функції та повноваження органів Державної аудиторської служби України можна виявити у взаємодії з органами Державної казначейської служби України. Оптимальна взаємодія органів Державної аудиторської

служби України з органами казначейства є важливим чинником створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у бюджетній сфері.

Органи Державної аудиторської служби України та органи Державної казначейської служби України обмінюються інформацією про стан виконання державного та місцевих бюджетів. Ці органи обмінюються інформацією про виявлені у процесі контрольно-ревізійної роботи бюджетні порушення з метою створення дійових умов щодо їх попередження. З метою підвищення ефективності державного фінансового контролю Державна казначейська служба України та її територіальні управління щокварталу передають головному управлінню і регіональним органам аудиторської служби інформацію про обсяг коштів державного й місцевих бюджетів, що виділялися головним розпорядникам бюджетних коштів на центральному рівні та установам, підприємствам і організаціям на регіональному рівні. [31] Для отримання додаткової інформації про видатки державного та місцевих бюджетів, що здійснені розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, необхідність в якій виникла під час здійснення контрольних заходів, органи аудиторської служби направляють письмові запити відповідним органам казначейства. На підставі отриманих даних контрольно-ревізійні органи забезпечують формування, наповнення та супроводження інформаційної бази даних державного фінансового контролю щодо підконтрольних органам аудиторської служби установ, підприємств, організацій.

Контрольні повноваження Державної аудиторської служби України реалізуються шляхом проведення державного фінансового аудита, перевірки державних закупівель, інспектування, моніторингу закупівель.

Діяльність органів Державної аудиторської служби України у першу чергу зосереджена на контролі за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, їх збереженням, максимальним відшкодуванням збитків

винними особами, мобілізацією до бюджетів платежів та інших надходжень, що були приховані в обліку та звітності.

В органів Державної аудиторської служби України фактично відсутні повноваження застосовувати фінансові санкції за порушення у сфері обліку та витрачання коштів Державного бюджету України, а отже відсутні належні важелі для забезпечення відшкодування або поновлення завданих збитків у результаті відповідних порушень. У зв'язку із цим, можна погодитися з деякими вченими щодо необхідності розширення повноваження Державної аудиторської служби України щодо примусового застосування фінансових санкцій за порушення у бюджетній сфері.

## 2.2. Аналіз та оцінка ефективності функціонування механізму фінансового контролю Державної аудиторської служби України

Державний аудит – це діяльність спеціального органу по контролю за цільовим використанням коштів державного бюджету [11, с.43]. Відмінною особливістю державного аудиту є рекомендаційний характер укладення видається після проведення перевірки, висновки і пропозиції, які надає контрольнорахунковий орган, після проведення перевірки.

Сфера державного аудиту в нашій країні зазнає постійних змін. Так Головне контрольно-ревізійне управління було реформовано у державну фінансову інспекцію (2010 рік), а потім у Державну аудиторську службу України (2015 рік). Аудиторська служба України здійснює державний аудит підприємств, організацій і установ з державної формою власності, та тих, що отримують фінансування з державного бюджету.

Проаналізуємо результати роботи у сфері фінансового контролю Держаудитслужби за період 2021-2022 рр. (табл. 2.1).

*Таблиця 2.1*

**Аналіз результатів роботи Державної аудиторської служби України роки щодо упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат за 2021-2022, млрд.грн.**

| Показник | 2021 | 2022 | Відхилення (+,-) | |
|---|---|---|---|---|
| | | | млрл.грн | % |
| Виявлено фактів що призвели до недоотримання ресурсів або втрат | 1,54 | 1,0 | - 0,54 | - 35 % |
| Виявлено фактів що потенційно можуть призвести недоотримання ресурсів або втрат | 1,4 | 2,1 | + 0,7 | + 33,4 % |
| Виявлено порушень законодавства | 14,7 | 96,3 | + 81,6 | + 655 % |
| Виявлено порушень законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів | 3,0 | 2,1 | - 0,9 | - 70 % |

*Джерело: розраховано автором на основі звітів Державної аудиторської служби[43]*

Отже, за останні 2 роки загальна кількість фактичних і потенційних втрат фінансових ресурсів збільшилася на 80,7 млрд. грн. або 58,5 %. Щодо фінансової доброчесності суб'єктів господарювання, що фінансуються з державного бюджету, це негативний показник. А от з позиції якості роботи Держаудитслужби, це свідчить про більшу ефективність контрольних заходів.

Окремі показники обсягів виявлених порушень також зменшилися та зросли за цей час: факти, що призвели до втрати на 35 %; факти, що можуть призвести до втрат, зросли на 33,4%, порушення законодавства спричинило втрати фінансових ресурсів на 655 % більше, ніж у попередньому році. Однак найменше порушень виявлено за показником фактів потенційного порушення законодавства – зменшення на 70 %.

Розглянемо показники кількості проведених контрольних заходів органами Державної аудиторської служби України у 2021-2022 рр. (табл.2.2).

*Таблиця 2.2*

**Показники кількості проведених контрольних заходів органами Державної аудиторської служби України у 2021-2022 рр.,од.**

*Джерело: розраховано автором на основі звітів Державної аудиторської служби*

| Показники | Роки | |
|---|---|---|
| | 2021 | 2022 |
| Проведено контрольних заходів, од. | 1719 | 1037 |
| Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених ревізіями та комісійними перевірками, од. | 1606 | 903 |

*[43]*

Розглянемо обсяг фінансових та матеріальних ресурсів, охоплених контрольними заходами Державної фінансового інспекції України за 2021 – 2022 рік. (табл. 2.3).

*Таблиця 2.3*

**Обсяг фінансових та матеріальних ресурсів, охоплених контрольними заходами Державної аудиторської служби України у 2021-2022 рр.,млрд.грн.**

| Показники | Роки | |
|---|---|---|
| | 2021 | 2022 |
| 1. Осяг охоплених ревізіями, комісійними перевірками фінансових та матеріальних ресурсів,всього: | 779,8 | 774,39 |
| - з них загальнодержавні ресурси, всього: | 501,6 | 491,89 |
| - у т.ч. кошти державного бюджету | 207,9 | 92,87 |
| 2. Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, всього: | 14,75 | 99,85 |
| % | | |
| - загальнодержавні ресурси | 10,39 (70,5 %) | 94,8 (95 %) |
| - комунальні ресурси | 4,3 (29 %) | 4,9 (4,9 %) |
| - недержавні ресурси | 0,07 (0,5 %) | 0,15 (0,1 %) |

*Джерело: розраховано автором на основі звітів Державної аудиторської служби [43]*

Розглянувши таблицю 2.3, можна зробити висновок, що втрати фінансових та матеріальних ресурсів з кожним роком поступово збільшується наприклад в 2022 році втрата фінансових ресурсів збільшилась на 85,1 млрд. грн. і порівнянні з 2021 роком. Це свідчить про те, що в державі система фінансового контролю потребує розширення.

Стан взаємодії Держаудит служби з правоохоронними органами у 2022 році представлено на рис. 2.2.

Як видно, найбільше за рік передано матеріалів до правоохоронних органів (625). Проте реально відкритих кримінальних проваджень 238, а вручених підозр 171.




**Рис.2.2. Стан взаємодії Державної аудиторської служби України з правоохоронними органами у 2022 році**

*Джерело: розраховано автором на основі звітів Державної аудиторської служби [43]*

У Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-XII відсутні положення щодо процедури оцінювання ефективності здійснення державного фінансового контролю. Втім, це не свідчить про повну його відсутність. Адже, згідно підпункту 12 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України, що затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43 Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України та Міністерство фінансів України щомісяця отримують від Державної аудиторської служби України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства [26].

Н.В. Фоміцька та О.М. Шевченко, зокрема, зазначають, що оцінка діяльності органів державного фінансового контролю в Україні на сьогоднішній день здійснюється за показниками, що відображаються в офіційних звітах. Результати проведених контрольних заходів характеризуються кількістю фінансових порушень, що призвели до втрат, у тому числі сумою недоотриманих фінансових ресурсів, незаконних витрат, нецільовим використання бюджетних коштів та матеріальних ресурсів, недостач; а також іншими порушеннями, пов'язаними зі заниженням в обліку вартості активів, сум боргових зобов'язань тощо. Отримані показники завжди виражені у фінансовому еквіваленті, що дає змогу оцінити результати державного фінансового контролю та порівняти їх з попередніми показниками. Фінансове вираження завжди є зручним для наглядної презентації, доступним і зрозумілим [33, с. 4].

З огляду на основні зміни в нормативно-правовій базі, основними критеріями національного фінансового аудиту є ефективність, продуктивність і результативність (рис. 2.3). Невипадково в цих критеріях основна увага приділяється останньому – ефективності. У трактуванні зарубіжних учених поняття ефективності – це те, наскільки ефективно і раціонально міністерство або відомство використовує свої ресурси для досягнення поставлених цілей.

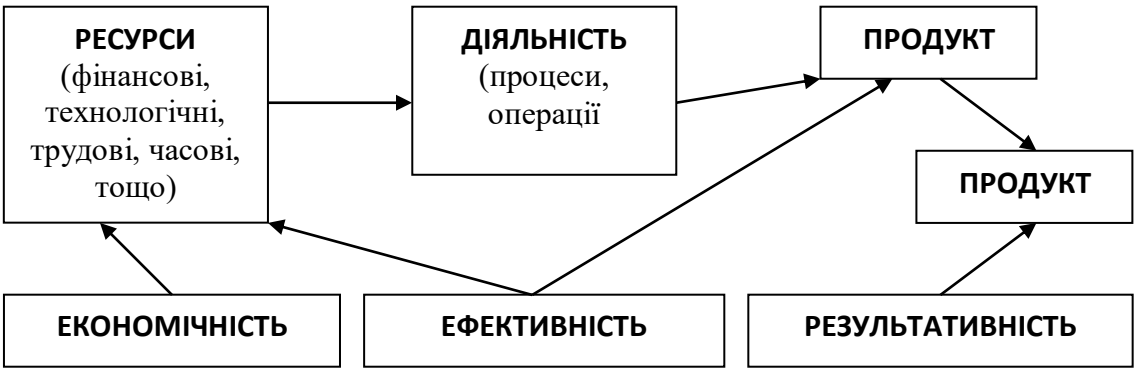



**Рис. 2.3. Модель «Внесок - Продукт»**

*Джерело: [34].*

Таким чином, конкретні відомості про методику чи критерії оцінювання ефективності здійснення Державною аудиторською службою України державного фінансового контролю на законодавчому рівні на цей час відсутні.

При цьому, існує нагальна потреба у їх визначенні та закріпленні, адже оцінювати діяльність діючого органу державного фінансового контролю комплексно на даний момент неможливо, бо наявна система оцінювання ефективності його діяльності враховує лише фінансово виражені показники, які не можуть об'єктивно вказувати на ефективність діяльності органу в цілому, адже зараз він здійснює державний фінансовий контроль не лише у формі інспектування, а й у формі державного фінансового аудиту. При цьому, на доктринальному рівні питання оцінювання ефективності державного фінансового контролю розглядалось низкою вітчизняних науковців, якими розроблялись як відповідні методики, так і системи критеріїв такої оцінки.

Зокрема, Л.Г. Михальчишиною було визначено поняття критерію ефективності, що, на її думку, є головною відмітною ознакою і визначальною мірою пізнання суті ефективності, відповідно до якої здійснюється кількісна оцінка рівня цієї ефективності. Також, авторка вказує на те, що правильно сформульований критерій має відображати суть ефективності як економічної категорії [25, с. 145].

Більшість дослідників сходяться у думці про те, що оцінювання державного фінансового контролю можливо проводити аналізуючи фінансові показники. Так, наприклад, А. Хомутенко, А. Пашурою було розроблено авторську методику оцінювання державних фінансових інспекторів, описуючи яку вони зазначають, що ефективність діяльності Державної аудиторської служби України можна оцінювати за допомогою результативних показників її діяльності, а саме – кількості відшкодованих ресурсів, які надійшли до бюджетів усіх рівнів за результатами проведених контрольних заходів [34, с. 153].

Проте, не всі науковці вважають такий підхід виправданим. Так, наприклад, Н.В. Фоміцька, О.М. Шевченко зазначають про те, що оцінювання ефективності діяльності органів у сфері державного фінансового контролю за кількісними показниками, що характеризують виявлені порушення викликає певні питання. Перш за все про те, чи є високий показник фінансових порушень позитивним або ж негативним результатом. Адже, з одного боку, контролюючий орган, що зафіксував значну кількість порушень, доводить свій професіоналізм і сприяє притягненню винних осіб до відповідальності. З іншого боку, якщо контролюючим органом не виявлено суттєвих порушень, то це може означати, що підконтрольні суб'єкти сумлінно виконують свої обов'язки, а контролюючий орган функціонує лише формально. У першому випадку, позитивний результат – у контролюючого суб'єкта, а негативний – у підконтрольного, а в другому – навпаки. При цьому, як позитивний, так і негативний результат відображає ефективність діяльності контролюючого органу. Зрозуміло, що така оцінка дається в кожному конкретному випадку, але з наукової точки зору, необхідно встановити певні критерії результативності для системи в цілому [33, с. 2].

Щодо головного критерію ефективності державного фінансового контролю Н. Шевченко зазначає, також, те, що ним є кінцевий результат, тобто сукупність об'єктивних наслідків контролю. Для отримання даних про цей результат необхідно володіти інформацією щодо змісту діяльності контролюючого органу, реакції на його дії суб'єктів контролю та про зміни в управлінській діяльності, що відбуваються в результаті фінансового контролю. При цьому облік наслідків контролю є, також, необхідним, адже ефективність державного фінансового контролю – це досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки того результату, що є наслідком контролю. Однак результати державного фінансового контролю не можна вважати об'єктивними, якщо не враховувати витрати на його проведення, які можуть бути більшими або меншими і повинні порівнюватись з його

результатами. Рівень ефективності державного фінансового контролю тим вищий, чим менше зусиль і коштів витрачено на досягнення позитивного результату. Таким чином, одним із критеріїв ефективності державного фінансового контролю слід вважати його економічність [35, с. 4].

Слід зазначити, що на нормативному рівні таки існують визначені критерії оцінки ефективності фінансового контролю, але лише для окремих інституцій. Так, пунктом 9.2.1 Положення про порядок здійснення внутрішнього фінансового контролю в системі органів Міністерства юстиції України, затвердженого Наказом Міністерства юстиції України від 03 квітня 2007 року №152/5 як основні критерії оцінки ефективності внутрішнього фінансового контролю визначено:

1) наявність контрольного підрозділу в структурі об'єкта контролю або відповідної посади у штатному розписі; наявність внутрішньої нормативної бази, якою регулюється здійснення внутрішнього фінансового контролю; наявність факту закріплення осіб, відповідальних за здійснення фінансового контролю та визначення кола їхніх обов'язків;

2) ефективність механізму інформування керівництва об'єкта контролю про результати внутрішнього контролю, надання практичних рекомендацій щодо вдосконалення досліджених процесів діяльності та своєчасність адекватного зворотного реагування; дієвість внутрішнього фінансового контролю і практичне впровадження його результатів [32].

Отже, основним недоліком в оцінюванні ефективності діяльності органу, що здійснює державний фінансовий контроль на цей час є те, що воно проводиться на основі поданих органом звітів і враховує здебільшого лише результати, виражені у фінансовому еквіваленті. Крім недостатньої об'єктивності, такий підхід призводить ще й до низки інших негативних наслідків, зумовлених боротьбою за місце в рейтингу. Найбільш вагомим з яких є зниження фактичної ефективності діяльності органу державного фінансового контролю та формування його негативного іміджу серед підконтрольних суб'єктів.

Зважаючи на результати згаданих вище досліджень вважаємо за доцільне сформувати наступну систему критеріїв оцінювання ефективності діяльності Державної аудиторської служби України як органу, що наділений повноваженнями щодо здійснення державного фінансового контролю:

1. Нормативно-правове забезпечення діяльності органу, що здійснює державний фінансовий контроль. Цим критерієм визначається наявність: основних нормативно-правових актів, якими визначається його статус; наявність нормативно правових-актів, що визначають умови діяльності органу (порядки проведення інспектування, державного фінансового аудиту тощо); наявність та повнота локальної нормативно-правової бази (наявність затверджених методик роботи, кодексів професійної етики, наказів тощо).

2. Кадрове забезпечення та умови роботи персоналу. Цей критерій має враховувати кількість штатних працівників, що займають відповідні посади, їх кваліфікацію, навантаження, професійні якості тощо.

3. Рівень налагодженості взаємовідносин з іншими органами, пов'язаними із здійсненням заходів державного фінансового контролю, зокрема, з правоохоронними органами, які займаються подальшим розслідуванням правопорушень, виявлених Державною аудиторською службою України.

4. Якість організаційного забезпечення діяльності органу щодо здійснення державного фінансового контролю, що включає наявність затверджених планів діяльності та стан їх виконання, аналіз дій керівництва щодо управління діяльністю органу тощо.

5. Економічна ефективність діяльності органу державного фінансового контролю. Для оцінювання за цим критерієм мають аналізуватись обсяги фінансування діяльності органу та їх співвідношення з фактично досягнутими результатами.

6. Показники державного фінансового контролю у формі інспектування, які відображають: кількість виявлених органом правопорушень; суми виявлених фінансових збитків, завданих державі;

кількість матеріалів, переданих правоохоронним органам; результати розслідувань за матеріалами, що були передані правоохоронним органам тощо.

7. Показники державного фінансового контролю у формі державного фінансового аудиту, що можуть бути отримані під час аналізу аудиторських звітів на предмет: дотримання вимог законодавства при проведенні аудиту, об'єктивності аудиторів, повноти відомостей, викладених в аудиторських звітах, обґрунтованості наданих аудитором рекомендацій. Крім того, має враховуватись те, як було використано рекомендації державного аудитора підконтрольним суб'єктом та чи було це зроблено взагалі. А також, як застосування цих рекомендацій вплинуло на стан справ підконтрольного суб'єкта.

8. Показники державного фінансового контролю у формі контролю за дотриманням законодавства у сфері закупівель: кількість проведених перевірок, кількість виявлених порушень, кількість усунутих правопорушень тощо.

9. Взаємодія з підконтрольними суб'єктами. Цей критерій має включати оцінку професійності відповідних працівників Державної аудиторської служби України безпосередньо при проведенні контрольних заходів: дотримання ними положень законодавства, професійної етики, доступність роз'яснень, які вони надають працівникам підконтрольних суб'єктів щодо можливості усунення правопорушень чи оптимізації їх діяльності тощо.

Слід зазначити окремо про методи, що мають використовуватись при оцінюванні ефективності діяльності органу державного фінансового контрою за останнім критерієм. Така оцінка можлива при застосуванні, наприклад, різного роду опитувань серед працівників підконтрольних суб'єктів, які комунікували з державними фінансовими інспекторами чи державними фінансовими аудиторами. Також, можливе застосування методу фокус-груп, що допомогло б виявити та більш глибоко дослідити недоліки у діяльності

працівників, що безпосередньо здійснюють державний фінансовий контроль, які неможливо простежити зсередини. Цей критерій, на нашу думку, є одним із основних, адже передбачає налагодження зворотного зв'язку з підконтрольними суб'єктами, що сприятиме виконанню пріоритетного завдання Державною аудиторською службою України, яке полягає у попередженні фінансових правопорушень.

# РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

Удосконалення системи управління державними фінансовими ресурсами шляхом підвищення ефективності системи державного фінансового контролю є нагальною потребою українського суспільства та важливим науково-практичним завданням державного управління.

Державний фінансовий контроль є необхідним важелем загального механізму державного управління, що обумовлює необхідність побудови системи державного фінансового контролю, у якій повною мірою реалізуються контрольна функція державних фінансів та виконання державою своїх владних повноважень.

Враховуючи, що механізми державного управління фактично є інструментами досягнення цілей та те, що механізми державного управління завжди конкретні і здійснюються за використанням наявних ресурсів, тому вони також повинні змінюватися відповідно до визначених цілей.

Таким чином, лише через удосконалення механізмів державного управління удосконалюється об’єкт впливу – система державного фінансового контролю та її цілісність.

Ґрунтуючись на проведеному у підрозділі 1.2 дослідженні впливу механізмів державного управління на систему державного фінансового контролю, вважаємо, що вдосконалення системи державного фінансового контролю та її цілісності відбувається шляхом застосування фінансового, організаційного та нормативно-правового механізмів державного управління.

Комплексне розкриття вдосконалення системи державного фінансового контролю з метою формування її цілісності, за авторським баченням, досягається гармонійним поєднанням та реалізацією впливовіших механізмів державного управління: фінансового, організаційного та нормативно-правового.

Переважної та головуючої ролі не може бути у жодного окремо застосованого до системи механізму державного управління.

На першому етапі розглянемо роль фінансового механізму державного управління.

За нашим визначенням, фінансовий механізм державного управління є інструментом реалізації контрольної функції фінансів й державного управління, тому він є базисним механізмом вдосконалення системи державного фінансового контролю, що обумовлено його цілевизначальним характером стосовно системи державного фінансового контролю, фінансової безпеки держави, бюджетної системи, державних фінансів та фінансової системи держави:

- мета фінансового механізму державного управління полягає у формуванні цілісності системи державного фінансового контролю, що призведе до її вдосконалення;

- розбудова та функціонування цілісної системи державного фінансового контролю здатна забезпечити державі необхідний рівень фінансової безпеки шляхом всеохоплюючого контролю за її структурними елементами − бюджетною безпекою та борговою безпекою держави;

- використовується у бюджетній системі під час здійснення бюджетного процесу;

- застосовується під час державного управління, пов’язаного з формуванням та використанням державних фінансів й їх контролем;

- забезпечує ефективність організації фінансів та реалізацію фінансових відносин у державі в межах фінансової системи держави.

Другим етапом є розкриття ролі організаційного механізму державного управління.

Системотворна функція організаційного механізму полягає у формуванні внутрішньої структури системи державного фінансового контролю. Створюється структура системи, встановлюються та впорядковуються структурні зв’язки між її елементами, розбудовується

ієрархія. Удосконалення організаційного механізму сприяє підвищенню управлінського потенціалу системи. Що, у свою чергу, шляхом збільшення керованості системи державного фінансового контролю здатне покращити загальний рівень державного управління в Україні.

Організаційна структура цілісної системи є сукупністю видів, принципів, форм, методів, елементів та характеру організації, тобто функціонально суттєвих якостей, шляхом дослідження яких вона має бути пізнана.

Детальніше охарактеризуємо сукупність кожного з елементів контролю за складовими:

- види контролю: вищий, зовнішній, внутрішній;

- елементи контролю: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, предмет контролю;

- форми контролю: попередній, поточний, наступний;

- методи контролю: ревізія, аудит, інспектування;

- характер організації контролю: плановий, позаплановий, додатковий;

- принципи контролю: обов'язковість, періодичність, пріоритетність.

Першим зв'язком є необхідність відповідності форм контролю методам контролю, а саме: попередній контроль відповідає аудиту, поточний відповідає інспектуванню, а наступний – ревізії.

Другий зв'язок полягає у принципі пріоритетності, який визначає притаманні кожному виду контролю основні форми та методи, що є сутнісними характеристиками того чи іншого виду контролю.

Третій зв'язок полягає у принципах обов'язковості та періодичності стосовно характеру організації контрольних заходів суб'єктів контролю щодо об'єктів контролю за предметом контролю.

Четвертий зв'язок міститься у необхідності подолання методологічної плутанини категорії видів, форм та методів з точки зору класифікації цілісної системи державного фінансового контролю. Задля цього, необхідно чітке розуміння того, що є видом контролю. На наш погляд, вид контролю – це

угрупування суб’єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об’єкта та предмета контролю.

Пропонуємо класифікувати методи й форми контролю за принципом відповідності методів формам контролю та визначити їх відповідність видам контролю наступним чином:

- аудит як метод контрольної діяльності відповідає попередній формі контролю, а за видом – внутрішньому, підґрунтям такого твердження є характеристика контрольного заходу, де предметом контролю є дії, що мають відбутися, у цьому випадку внутрішній контроль виступає у якості превентивного заходу;

- інспектуванню як методу контролю притаманна поточна форма контролю, а за видом контролю – зовнішній, тому що контрольний захід здійснюється щодо дій, які відбуваються у теперішньому часі;

- ревізії як методу контролю цілком відповідає за формою контролю наступна форма, а за видом – вищій контроль, підставою для цього твердження є характеристика контрольного заходу, де предметом контролю є дії, що відбулися.

Третім, завершальним етапом є розгляд ролі нормативноправового механізму державного управління у вдосконаленні системи державного фінансового контролю.

Необхідно вдосконалення діючого нормативно-правового механізму, що пов’язано з інституційним розвитком державних фінансів та полягає у гармонізації чинного нормативноправового середовища, яке регулює державний фінансовий контроль в України, трансформуючи сучасні наукові результати теоретичних і методологічних досліджень систем управління державними фінансами в інституційні засади державних фінансів для гармонізації чинного нормативноправового середовища виключно прийняттям системоутворюючого нормативного акту − Кодексу державного фінансового контролю України, що дасть змогу подолати роздроблений і фрагментарний характер організації державного фінансового контролю.

Така ситуація обумовлена тим, що з законодавчою ініціативою виступають різні суб'єкти державного фінансового контролю. [23, 115, 133].

Ґрунтуючись на проведеному досліджені, вважаємо за доцільне запропонувати наступні наші пропозиції, що мають лягти в основу розробки Кодексу Державного фінансового контролю.

В першу чергу, положення Кодексу Державного фінансового контролю мають закріпити види державного фінансового контролю відповідно до угрупувань як вищий, зовнішній та внутрішній державний фінансовий контроль з подальшим запровадженням:

- створення двох органів у складі вищого державного фінансового контролю – один з питань контролю за надходженням коштів до державного бюджету від законодавчої гілки влади, другий з контролю за витрачанням коштів державного бюджету та використанням державної власності від виконавчої гілки влади. Враховуючи прагнення до збалансованості бюджету, контроль за надходженням коштів до державного бюджету є такою ж мірою важливим, як і цільове спрямування видатків державного бюджету, і те, що у бюджетному процесі обумовлено наявність двох частин: доходної та видаткової, а також як і те, що у контролі за бюджетними коштами повинно бути дві складові: контроль за надходженням і контроль за витрачанням коштів.

- закріплення угрупування у складі зовнішнього державного фінансового контролю з трьох суб'єктів контролю з застосуванням визначальної ознаки − компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю, й на визначених функціях, завданнях і повноваженнях органів державного управління − суб'єктів державної влади, згідно з чинними нормативноправовими актами, що регламентують їхню діяльність.

- закріпити внутрішній державний фінансовий контроль та його структуру суб'єктів контролю з контрольно-ревізійних підрозділів у складі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих органів

виконавчої влади, головних розпорядників та розпорядників нижчого рівня бюджетних коштів, органів місцевого самоврядування.

По друге, Кодексом Державного фінансового контролю має регулюватися організаційний механізм державного фінансового контролю різних гілок влади, як виконавчої, так і законодавчої, з подальшим запровадженням:

- визначення та закріплення видів, принципів, форм, методів, елементів та характеру організації контролю як сукупність складових елементів цілісності системи державного фінансового контролю;

- встановлення обов'язкової ієрархії відносин в інтегрованій системі державного фінансового контролю шляхом запровадження обов'язкового контролю з боку Вищого органу фінансового контролю за здійсненням контрольних прав органами зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, тобто контролююча організація однієї групи є також об'єктом контролю іншої групи, яка які якісно покращують цілісність шляхом впровадження самоконтролю в інтегровану систему державного фінансового контролю. Таким чином можна здолати інституційну пастку (усталену, неефективну норму поведінки державних інститутів), що має прояв у неконтрольованому здійсненні власних контрольних повноважень;

- проведення закріплення за суб’єктами окремих видів системи державного фінансового контролю притаманних їм методів та форм здійснення контролю, виходячи з їхніх власних особливостей та завдань, і дасть змогу закріпити цілісність системи державного фінансового контролю систематизованою нормою галузі права, що допоможе уникнути дублювання, різноспрямованості, взаємовиключення між суб’єктами контролю;

- відмови від поділу внутрішнього державного фінансового контролю (відомчого контролю) на внутрішній контроль та внутрішній аудит, зазначене не є доцільним, бо призводить до методологічної плутанини, що полягає у підміні видів і методів здійснення контролю (тобто аудит як метод

контролю пропонується виділити в окремий вид контролю), а також формує зайвий структурний надлишок у вигляді створення окремих підрозділів.

По трете, за допомогою Кодексу Державного фінансового контролю неохідно визначити та забезпечити незалежність системи державного фінансового контролю, в першу чергу таких видів контролю, як:

- вищого державного фінансового контролю;

- внутрішнього фінансового контролю, зокрема шляхом посилення його незалежності від виконавчих органів місцевого самоврядування через утворення місцевою радою виключно окремого виконавчого органу місцевої ради з підконтрольністю та підзвітністю лише відповідній раді.

По четверте, за допомогою Кодексу Державного фінансового контролю варто визначати та забезпечувати застосування:

- щодо предмета контролю – повного та вичерпного переліку, що є предметом контролю, а також загально визначеної і законодавчо закріпленої термінології зі зв’язком з чинними нормативно-правовими актами, якими регулюється питання управління та використання державних ресурсів, визначаються терміни й поняття, правові засади функціонування бюджетної системи в Україні, її принципи, основи бюджетного процесу та міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства й надання платних адміністративних послуг;

- щодо об’єкта контролю – принципу причинності, що полягає у визначенні об’єкта контролю як учасника відповідних фінансово-економічних відносин, діяльність якого безпосередньо пов’язана з предметом контролю, тобто в обумовленості об’єкта предметом контролю, з метою визначення об’єктів контролю під час планування, організації і здійснення контрольних дій суб’єктами контролю щодо них, що призведе до унеможливлення плутанини під час планування, організації і здійсненні контрольних дій і, як наслідок, до повного охоплення контрольними заходами об’єктів та предмета контролю;

- щодо суб'єкта контролю – визначальної ознаки – компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю.

Відображення впливу нормативно-правового механізму через системоутворюючий законодавчий акт на цілісність системи державного фінансового контролю подано на рис. 3.1.




**Рис. 3.1. Схема впливу нормативно-правового механізму через системоутворюючий законодавчий акт на структурні елементи цілісної системи державного фінансового контролю**

*Джерело: [42].*

Графічна ілюстрація впливу Кодексу Державного фінансового контролю наочно відображає чітке розмежування видів державного фінансового контролю та формування їх простору за допомогою прийняття законодавчих актів нижчого рівня щодо кожного з видів державного фінансового контролю, а також щодо реалізації кожним із зазначених видів державного фінансового контролю своїх повноважень і функцій, що призведе до формування та закріплення особливої мети кожного з зазначених видів державного фінансового контролю, які можуть бути гармонійно по'єднані з головною метою системи державного фінансового контролю.

На підставі проведених вище наукових розвідок щодо прийняття Кодексу державного фінансового контролю України ми дійшли висновку, що без прийняття цього законодавчого акту неможливі розробка й упровадження концептуальної моделі цілісної системи державного фінансового контролю.

Проведене дослідження визначеного комплексу механізмів щодо вдосконалення системи державного фінансового контролю з метою формування її цілісності дає змогу отримати науковий результат у вигляді визначення ступеня, міри та власного впливу кожного з розглянутих механізмів. Це дає змогу провести подальші наукові розвідки у речищі вдосконалення системи державного фінансового контролю шляхом реалізації фінансового, організаційного та нормативноправового механізмів державного управління, які знаходяться у гармонійному поєднані, взаємодоповнюють один одного й спрямовуються на досягнення її цілісності.

Визначення механізмів формування досконалої системи державного фінансового контролю, якісною характеристикою якої є її цілісність, дає змогу запропонувати авторську концептуальну модель цілісної системи державного фінансового контролю.

# ВИСНОВКИ

1. З’ясувано сутність та основні завдання фінансового контролю в системі державного управління.

Державний фінансовий контроль є обов’язковим атрибутом економіки будь-якої держави. Управління державними фінансами є однією з найважливіших функцій державного управління і спрямоване на виявлення відхилень від установлених норм, доцільності та ефективності в управлінні фінансовими ресурсами та іншими державними активами, оцінку їхнього впливу на економічну діяльність, визначення причин їхнього виникнення та вироблення рекомендацій для органів управління.

Державний фінансовий контроль є одним із видів фінансового контролю. Вчені вважають, що залежно від суб’єкта, що здійснює контроль, фінансовий контроль поділяється на: державний; муніципальний; громадський; аудиторський.

Тому основними завданнями державного фінансового контролю є:

- виявлення порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економії під час формування й використання державних фінансових і матеріальних ресурсів, а також відхилень від визнаних норм і стандартів, на найранішій стадії в предметі контролю;

- запобігання фінансовим злочинам;

- притягнути винних до відповідальності та гарантувати відшкодування збитків;

- вжити заходів щодо запобігання подібним злочинам у майбутньому;

2. Проаналізовано організаційний механізм формування системи державного фінансового контролю. Організаційний механізм формує внутрішню структуру системи державного фінансового контролю, він створює структуру системи, встановлює та впорядковує структурні зв’язки між її елементами, будуючи відповідну ієрархію. Формування дієвого організаційного механізму підвищує управлінський потенціал системи.

Збільшення керованості системи державного фінансового контролю здатне покращити загальний рівень державного управління в Україні.

3. Розкрито вплив європейської практики функціонування механізму фінансового контролю в системі державного управління. У Європейському Союзі (ЄС) існує досить розгалужена система установ та організацій, що відповідають за фінансовий контроль державних коштів. Ця система охоплює не тільки установи та організації, що здійснюють державний фінансовий контроль на національному рівні, тобто на рівні країн-членів ЄС, ай на міжнародному рівні та рівні ЄС.

Повна інтеграція України до ЄС вимагає приведення багатьох сфер національного життя у відповідність до європейських стандартів. Це повною мірою стосується ключової сфери державного управління-управління державними фінансами. Водночас необхідно адаптувати наявну практику в системі управління державними фінансами до нових європейських стандартів на практиці, а не формально. ЯкщоУкраїна не відповідатиме цим стандартам, вона не зможе нормально функціонувати в рамках Європейського співтовариства та повністю реалізувати свої власні інтереси.

Дійсно, адаптація українського законодавства та практики у сфері управління державними фінансами має бути системною та послідовною. Саме тому ми вважаємо за необхідне розробити концепцію, що визначає порядок подальшої адаптації державного фінансового менеджменту України до вимог ЄС. Це, безумовно, допоможе уникнути невідповідностей, плутанини та хаосу в цьому процесі.

4. Дано загальну характеристику органу місцевого самоврядування. Державна аудиторська служба України («Держаудитслужба») є центральним адміністративним органом, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Усвоїй діяльності Держаудитслужба керується Конституцією та законами України, Указами Президента України і постановами Верховної

Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, законами Кабінету МіністрівУкраїни та іншими законодавчими актами.

Особливе місце в системі органів державного бюджетного контролю належить Державній аудиторській службі України. Відповідно до Положення про Державну аудиторську службу України, основними завданнями Служби є забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері управління державними фінансами; оцінка ефективного, законного, цільового та раціонального використання і збереження державних фінансових ресурсів, неліквідних активів та іншого майна з метою досягнення економії бюджетних коштів управління; та надання адміністративних послуг, коли це вимагається законом.

Контрольні повноваження Державної аудиторської служби України реалізуються шляхом проведення державного фінансового аудита, перевірки державних закупівель, інспектування, моніторингу закупівель.

5. Здійснено аналіз та оцінку діючої практики функціонування механізму фінансового контролю Державної аудиторської служби України. Проведено аналіз результатів роботи у сфері фінансового контролю Держаудитслужби за період 2021-2022 рр.

Отже, за останні 2 роки загальна кількість фактичних і потенційних втрат фінансових ресурсів збільшилася на 80,7 млрд. грн. або 58,5 %. Щодо фінансової доброчесності суб’єктів господарювання, що фінансуються з державного бюджету, це негативний показник. А от з позиції якості роботи Держаудитслужби, це свідчить про більшу ефективність контрольних заходів.

Окремі показники обсягів виявлених порушень також зменшилися та зросли за цей час: факти, що призвели до втрати на 35 %; факти, що можуть призвести до втрат, зросли на 33,4%, порушення законодавства спричинило втрати фінансових ресурсів на 655 % більше, ніж у попередньому році. Однак найменше порушень виявлено за показником фактів потенційного порушення законодавства – зменшення на 70 %.

З огляду на значні зміни в нормативно-правовій базі, основними критеріями національного фінансового аудиту було визначено ефективність, продуктивність і результативність. Невипадково в цих критеріях основна увага приділяється останньому – ефективності. Згідно з трактуванням зарубіжних учених, поняття ефективності – це те, наскільки ефективно і раціонально міністерство або відомство використовує свої ресурси для досягнення поставлених цілей.

Основним недоліком в оцінюванні ефективності діяльності органу, що здійснює державний фінансовий контроль на цей час є те, що воно проводиться на основі поданих органом звітів і враховує здебільшого лише результати, виражені у фінансовому еквіваленті. Крім недостатньої об'єктивності, такий підхід призводить ще й до низки інших негативних наслідків, зумовлених боротьбою за місце в рейтингу. Найбільш вагомим з яких є зниження фактичної ефективності діяльності органу державного фінансового контролю та формування його негативного іміджу серед підконтрольних суб'єктів.

6. Запрпоновано напрями удосконалення механізму фінансового контролю в системі державного управління, а саме: через удосконалення механізмів державного управління удосконалюється об'єкт впливу – система державного фінансового контролю та її цілісність. Ґрунтуючись на проведеному досліджені, вважаємо за доцільне запропонувати наступні наші пропозиції, що мають лягти в основу розробки Кодексу Державного фінансового контролю.

В першу чергу, положення Кодексу Державного фінансового контролю мають закріпити види державного фінансового контролю відповідно до угрупувань як вищий, зовнішній та внутрішній державний фінансовий контроль.

По друге, Кодексом Державного фінансового контролю має регулюватися організаційний механізм державного фінансового контролю різних гілок влади, як виконавчої, так і законодавчої.

По трете, за допомогою Кодексу Державного фінансового контролю неохідно визначити та забезпечити незалежність системи державного фінансового контролю, в першу чергу таких видів контролю, як:

- вищого державного фінансового контролю;

- внутрішнього фінансового контролю, зокрема шляхом посилення його незалежності від виконавчих органів місцевого самоврядування через утворення місцевою радою виключно окремого виконавчого органу місцевої ради з підконтрольністю та підзвітністю лише відповідній раді.

По четверте, за допомогою Кодексу Державного фінансового контролю варто визначати та забезпечувати застосування:

- щодо предмета контролю – повного та вичерпного переліку, що є предметом контролю;

- щодо об’єкта контролю – принципу причинності, що полягає у визначенні об’єкта контролю як учасника відповідних фінансово-економічних відносин, діяльність якого безпосередньо пов’язана з предметом контролю;

- щодо суб’єкта контролю – визначальної ознаки − компетенції стосовно об’єкта та предмета контролю.

# СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авер'янов В. Державне управління: теорія і практика. Київ : Юрінком Інтер, 1998. 432 с.

2. Барановський О. Проблеми фінансової безпеки в умовах інтеграції України у світовий фінансовий про- стір. *Вісник Національного банку України*. 2003. № 10. С. 18–19.

3. Гаруст Ю., Горошко Д. Правовий механізм удосконалення державного контролю за суб'єктами управління фінансовою системою України. *Правові горизонти*. 2019. Вип. 14 (27). С. 55–59.

4. Економічна енциклопедія : у 3 т. Т. 1. / упоряд. С. Мочерний. Київ : Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.

5. Загорський В., Піхоцький В. Державний фінансовий контроль у системі державного управління. *Збірник наукових праць «Ефективність державного управління».* 2015. Вип. 42. С. 283–288.

6. Мельничук В. Фінансовий контроль як необхідна складова державного управління. *Голос України*. 2011. № 159. С. 4–5.

7. Шевчук О. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні : монографія. Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2016. 378 с.

8. Державне управління : словн.-довід. / уклад. : В. Д. Бакуменко, Д. О. Безносенко, І. М. Варзар та ін. ; за ред. В. М. Князєва, В. Д. Бакуменка. К. : Вид-во УАДУ, 2002. — 228 с.

9. Корженко В. В. Категорії «державний механізм управління» та «механізм державного управління»: порівняльний аналіз / В. В. Корженко, Т. М. Лозинська // Теорія та практика державного управління : зб. наук. пр. Х., 2008. Вип. 2 (21). С. 16—24.

10. Одінцова Г. С. Теорія та історія державного управління : навч. посіб. / Г. С. Одінцова, В. Б. Дзюндзюк, Н. М. Мельтюхова [та ін.]. К. : Професіонал, 2008. — 288 с.

11. Одінцова Г. С. Механізми державного управління / Г. С. Одінцова, В. Б. Дзюндзюк, Н. М. Мельтюхова, Н. С. Миронова, О. Б. Коротич // Енциклопедичний словник з державного управління / Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко [та ін.] ; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трошинського, Ю. П. Сурміна. К. : НАДУ, 2010. С. 421.

12. Мельтюхова Н. М. Державне управління як єдність діяльності та відносин : моногр. / Н. М. Мельтюхова. Х. : Магістр, 2010. 204 с.

13. Бардаш С. В. Метод фінансово-господарського контролю: теоретична інтерпретація / С. В. Бардаш // Фінанси України. 2010. № 3. С. 117—126.

14. Радченко О. В. Категорія «Механізм» у системі державного управління / О. В. Радченко // Держава та регіони. 2009. № 3. С. 64—69. (Серія «Державне управління») URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_du/2009_3/files/D U309_14.pdf.

15. Калюжний В. В. Механізми організаційні / В. В. Калюжний // Енциклопедичний словник з державного управління / Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко [та ін.] ; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трошинського, Ю. П. Сурміна. К. : НАДУ, 2010. С. 422.

16. Нижник Н. Р. Системний підхід в організації державного управління : навч. посібник / Н. Р. Нижник, О. А. Машков. К. : Вид-во УАДУ, 1998. 160 с.

17. Бакуменко В. Д. Формування державно-управлінських рішень: Проблеми теорії, методології, практики : моногр. / В. Д. Бакуменко. К. : Вид-во УАДУ, 2000. 328 с.

18. Шевчук О.А. Государственный финансовый контроль Украины в условиях Евроинтеграции URL: http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/conference/the-content-of onferences/archives-of-individualconferences/march-2013.

19. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, затверджена Розпорядженням Кабінету

Міністрів України від 24 травня 2005 р. №158-р. URL: http:// www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=55061.

20. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль : Навчальний посібник. Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. 549 с.

21. State audit in the European Union. – National Audit Office of Great Britain. – NAO Information Centre. – 2005. – P. 274–275.

22. Савченко Л.А. Фінансовий контроль і судова система в Україні / Л.А. Савченко // Науковий вісник: зб. наук. праць Українського фінансово-економічного інституту. – 1999. – № 3(6). – С. 155–159.

23. Бюджетний Кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI URL:: http://zakon1.rada.gov.ua/cgibin/laws/main.cgi?nreg=245617&p=1282847394309 931.

24. Коваленко К.В. Методика оцінювання та оцінка ефективності зовнішнього державного фінансового контролю в Україні. Перший незалежний науковий вісник. 2015. № 1. С. 83-89.

25. Михальчишина Л.Г., Маловічко Л. Оцінка ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2014. № 2. С. 144-148.

26. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF(дата звернення: 25.08.2018).

27. Пивовар Ю. І. Нормативно-правове визначення поняття та видів державного фінансового аудиту / Пивовар Ю. І. URL: http://radnuk.info/statti/546- bezpeka/14576-2011-01-18-05-59-38.html.

28. Хомутенко А. В. Вдосконалення інституціональних засад державного фінансового контролю в Україні / А. В. Хомутенко // Ефективна економіка. 2013. № 4. – URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1927

29. Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами : постанова Кабінету Міністрів України від 8.08.2001 р. № 955 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 32. – Ст. 1478.

30. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51. Ст. 572.

31. Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні : наказ Державного казначейства України та Головного контрольноревізійного управління України від 14.12.2004 № 215/338 // Офіційний вісник України. – 2005. № 2. Ст. 97

32. Про затвердження Положення про порядок здійснення внутрішнього фінансового контролю в системі органів Міністерства юстиції України: Наказ Міністерства юстиції України від 03 квітня 2007 року №152/5. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v152_323-07 (дата звернення: 25.08.2018).

33. Фоміцька Н.В., Шевченко О.М. Результативність діяльності органів державного фінансового контролю в Україні: проблеми оцінки. Теорія та практика державного управління. 2013. Вип. 4. С. 161-168.

34. Хомутенко А., Пашура А. Критеріальний апарат для оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів державної аудиторської служби України. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2016. № 8. С. 150-163.

35. Шевченко Н. В. Оцінка ефективності державного фінансового контролю в системі фінансових відносин. Демократичне врядування. 2011. Вип. 7. URL: http://nbuv.gov.ua/ UJRN/DeVr_2011_7_22 (дата звернення: 25.08.2018).

36. Ян ван Тайнен, Андрєєв П.П., Чечуліна О.О., Манфред ван Кастерен та ін. Внутрішня та зовнішня оцінка якості функції внутрішнього

аудиту в органах державного сектору України. Київ: ТОВ «Європейський інститут державного управління та аудиту», 2012. 70 с.

37. Про порядок проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550 URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/ main.cgi?nreg=550-2006-%EF.

38. Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 січ. 2010 р. № 2. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2-2010- %EF

39. Наконечна Н.В. Контроль і ревізія: навч.посіб. ЛДУВС, Львів: Видавництво ТзОВ “Ліга-Прес”, 2015. 178 с.

40. Стандарти з аудиту державних фінансів, розробленні та прийняті Міжнародною організації вищих контрольних органів (INTOSAI) URL: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/ printable_article/232351.

41. Стефанюк І. Б. Аудиту бюджетних установ – зелене світло / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. 2006. № 1. С. 10. URL: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/35439.

42. Стефанюк І. Б. Нова парадигма розвитку державної контрольно-ревізійної служби / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. 2009. № 9. С. 3-11. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/ Fu/2009_9/Pdf/Stefanuk.pdf.

43. Державна аудиторська служба України: офіційний сайт URL: https://dasu.gov.ua/