

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
ІНСТИТУТ УПРАВЛІННЯ, ПСИХОЛОГІЇ ТА БЕЗПЕКИ

Кафедра фінансів та обліку

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМ
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: СВІТОВИЙ ДОСВІД**

кваліфікаційна робота
здобувача вищої освіти
2 курсу денної форми навчання
ЯРЧЕНКО Олександра Івановича

Науковий керівник
кандидат економічних наук, доцент
МАРУШКО Надія Семенівна

Рецензент
Кандидат економічних наук, доцент
ВОЛЯНИК Галина Михайлівна

Кваліфікаційна робота допущена до захисту

„07” грудня 2023 р., протокол № 5
завідувач кафедри фінансів та обліку,

(підпис)

(МЕЛЬНИК С. І.)

Львів
2023

АНОТАЦІЯ

ЯРЧЕНКО О. І. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід. - Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». - Львівський державний університет внутрішніх справ МВС України, Львів, 2023.

Кваліфікаційна робота присвячена дослідженню теоретичних основ та надання практичних рекомендацій щодо світової практики організації та функціонування систем державного фінансового контролю. Розглянуто теоретичні засади державного фінансового контролю у світовій практиці, проведено оцінку міжнародних стандартів державного фінансового контролю, досліджено особливості державного фінансового контролю у різних країнах, їх види, форми та методи державного фінансового контролю, проаналізовано діяльність системи державного фінансового контролю в Україні та запропонувати модернізацію системи державного фінансового контролю України з урахуванням світового досвіду

Ключові слова: державний фінансовий контроль, фінансовий моніторинг, міжнародні стандарти, форми і методи контролю.

ABSTRACT

YARCHENKO O. I. Features of Organization and Functioning of State Financial Control Systems: Global Experience. - Manuscript.

Qualification work for the academic degree of «Master» in the specialty 072 «Finance, Banking, and Insurance». - Lviv State University of Internal Affairs of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine, Lviv, 2023.

The qualification work is dedicated to the exploration of theoretical foundations and the provision of practical recommendations on the global practice of organizing and functioning state financial control systems. The theoretical principles of state financial control in global practice are examined, an assessment of international standards of state financial control is conducted, and the peculiarities of state financial control in different countries, their types, forms, and methods of state financial control are investigated. The activities of the state financial control system in Ukraine are analyzed, and a proposal is made to modernize the system of state financial control in Ukraine, taking into account global experience.

Keywords: state financial control, financial monitoring, international standards, forms and methods of control.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	7
1.1. Загальні підходи до організації державного фінансового контролю у світовій практиці	7
1.2. Міжнародні стандарти державного фінансового контролю	15
Висновки до розділу 1	21
РОЗДІЛ 2. СВІТОВИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	22
2.1. Порівняльний аналіз систем державного фінансового контролю у різних країнах	22
2.2. Види, форми та методи державного фінансового контролю	32
Висновки до розділу 2	38
РОЗДІЛ 3. ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ СВІТОВОГО ДОСВІДУ В ОРГАНІЗАЦІЮ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	40
3.1. Аналітична оцінка діяльності системи державного фінансового контролю в Україні	40
3.2. Модернізація системи державного фінансового контролю України з урахуванням світового досвіду	48
Висновки до розділу 3	53
ВИСНОВКИ	54
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	57
ДОДАТКИ	64

ВСТУП

Державний фінансовий контроль у глобальному вимірі визначає ефективність управління фінансовими ресурсами країни. Наявність ефективної системи контролю може сприяти запобіганню корупції та неефективному використанню державних коштів. Уміння контролювати бюджетні процеси та дотримуватися фінансової дисципліни є надважливим для забезпечення фінансової стабільності країни. Світовий досвід допомагає вивчити найкращі практики в цій сфері.

Відомо, що світова спільнота формує міжнародні стандарти та норми щодо державного фінансового контролю, використання яких, в українській системі, може не тільки запровадити ефективних механізм фінансового контролю, а й полегшити взаємодію та співпрацю з міжнародними партнерами. Загалом, сучасне суспільство вимагає більшої відкритості та відповідальності в управлінні фінансами. Державний фінансовий контроль дозволяє досягати таких цілей, забезпечуючи доступ до інформації та контроль над діяльністю державних органів. Отже, вивчення та адаптація світового досвіду в організації та функціонуванні системи державного фінансового контролю є надзвичайно актуальним завданням для української економіки та фінансової системи в сучасному світі.

Дослідження питання світового досвіду в організації та функціонуванні системи державного фінансового контролю займалися такі науковці як Ю. Р. Баранюк, С. Є. Гребень, А. М. Куліш, В. Ф. Піхоцький, М. Р. Піхоцька, Р. В. Романчук, І. М. Сисоєва, А. В. Хмельков та інші. Однак міжнародна практика та міжнародні організації та регулятори постійно оновлюють стандарти та вимоги в галузі фінансового контролю. Це вимагає постійного вдосконалення знань та методологій в цій області.

Мета дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теорії і практики організації та функціонування фінансового контролю у світі та вивчення її застосування в Україні з метою підвищення ефективності фінансового управління та забезпечення фінансової стабільності країни.

Дослідження цієї теми має на меті розкрити основні аспекти фінансового контролю як інструменту управління фінансами та визначити його роль у забезпеченні ефективного використання бюджетних ресурсів, запобіганні корупції, підвищенні фінансової дисципліни та відкритості у фінансових операціях.

Для досягнення мети поставлені такі завдання:

- дослідити загальні підходи до організації державного фінансового контролю у світовій практиці;
- проаналізувати міжнародні стандарти державного фінансового контролю;
- здійснити порівняльний аналіз систем державного фінансового контролю у різних країнах;
- окреслити види, форми та методи державного фінансового контролю;
- провести аналітичну оцінку діяльності системи державного фінансового контролю в Україні;
- запропонувати модернізацію системи державного фінансового контролю України з урахуванням світового досвіду.

Об'єктом дослідження є система фінансової контролю у світовій спільноті.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні особливості організації та функціонування системи державного фінансового контролю.

Методи дослідження. У кваліфікаційні роботі використано різноманітні методи, спрямовані на аналіз і розуміння організації та функціонування державного фінансового контролю як складної системи. Зокрема, діалектичний метод, який надав можливість розглядати загальні підходи до цієї проблеми в контексті розвитку та змін. Також, метод системного аналізу був використаний для вивчення міжнародних стандартів державного фінансового контролю та аналізу їх впливу на практику.

Також використовувалися методи синтезу та абстрагування для обґрунтування понять та теоретичних положень. Генезис та взаємозв'язок були вивчені за допомогою бібліографічного методу, що дозволило розглянути

еволюцію історії державного фінансового контролю. Для систематизації характеристик та ознак був застосований метод класифікації.

В цілому, шляхом об'єднання різних методів, включаючи системний підхід, історичний аналіз, аналіз і синтез, були систематизовані існуючі теоретичні положення та визначені ключові поняття та явища. Вирішення поставлених завдань в роботі було досягнуто шляхом моделювання, спостереження, узагальнення, опису та порівняння, що сприяло глибшому розумінню та аналізу проблеми державного фінансового контролю.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у:

- створенні ефективної системи органів державного контролю в Україні з урахуванням міжнародного досвіду через гармонізацію національного законодавства з вимогами Європейського Союзу, включаючи правові акти, політичні та правові практики, а також впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності у практику контрольних органів та узгодження фахової термінології з міжнародними організаціями.

Основний зміст роботи. У першому розділі досліджуються загальні підходи до організації державного фінансового контролю у світовій практиці та проволиться оцінка міжнародним стандартам фінансового контролю.

У другому розділі проводиться порівняльний аналіз систем державного фінансового контролю у різних країнах та досліджено види, форми та методи державного фінансового контролю.

- У третьому розділі проведено аналіз діяльності системи державного фінансового контролю в Україні та запропоновано модернізацію системи державного фінансового контролю України з урахуванням світового досвіду.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота має таку структуру: вступ, три окремі розділи, висновки, список літератури та додатки. Загальний обсяг роботи складає 64 сторінок, де основний текст розгортається на 58 сторінках і включає 6 таблиць та 10 рисунків. Перелік літературних джерел включає 56 джерел.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Загальні підходи до організації державного фінансового контролю у світовій практиці

Більшість країн у світі будує свої системи фінансового контролю з урахуванням принципів, закладених у міжнародних правових джерелах. Інтеграція України в світову спільноту вимагає використання світової практики, узгодження міжнародно-правових та внутрішніх нормативно-правових актів, а також імплементації міжнародного досвіду фінансового контролю у національних умовах. Кожна розвинута країна має власну систему фінансового контролю зі своїми особливостями та викликами, і ці підходи відрізняються.

Незважаючи на труднощі та відмінності, світова спільнота об'єднує зусилля для вирішення ряду важливих завдань. Одним із найважливіших є впровадження єдиної міжнародної системи стандартів фінансового контролю, координація управління фінансовим контролем та надання методичної підтримки всім органам, які відповідають за фінансовий контроль. Ці заходи сприяють вдосконаленню національних систем загальної діяльності та забезпечують ефективність фінансового контролю.

У світі існує багато різних моделей та підходів до фінансового контролю, і кожна країна намагається адаптувати їх до своїх умов та потреб. Тим не менше, спільні стандарти та співпраця на міжнародному рівні важливі для забезпечення гармонізації та ефективності систем фінансового контролю у всьому світі.

В світовій спільноті або міжнародних організаціях, відповідальність за аудит державних фінансів, контроль за доходами та видатками, забезпечення фінансової безпеки та підзвітності державної системи покладається на вищі органи зовнішнього фінансового контролю. Незалежні органи або структури мають завдання перевіряти та гарантувати коректність та прозорість фінансових операцій у державі.

Ефективним механізмом організації державного фінансового контролю може бути Європейський Союз, де існують органи, відповідальні за аудит та контроль за фінансами ЄС. Ці органи відіграють ключову роль у забезпеченні фінансової інтеграції та відкритості системи управління грошовими потоками та ресурсами в рамках ЄС (рис.1.1).

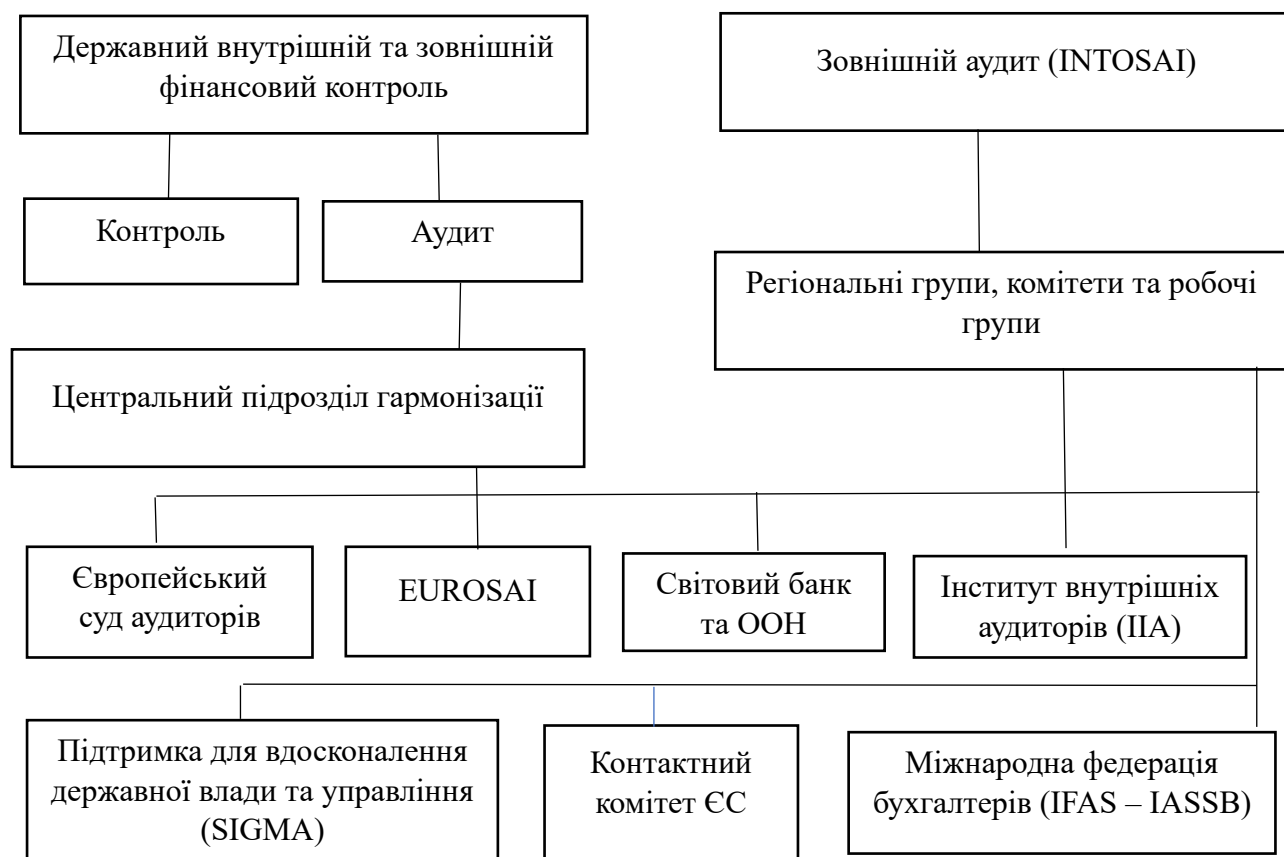


Рис.1.1. Схема організації державного фінансового контролю в ЄС

Складено автором на основі [13, 28, 45]

У міжнародних практиках існує стандартна термінологія для позначення державних органів, які відповідають за зовнішній фінансовий контроль, і вона включає уніфіковану назву - «вищий орган фінансового контролю» (ВОФК). Незважаючи на широке поширення цього терміну в світовій практиці, кожна країна має свою власну офіційно затверджену назву для таких органів.

Головною міжнародною організацією, яка об'єднує вищі органи контролю фінансів держав, є INTOSAI, яка була створена у 1953 році з метою обміну та поширення позитивного досвіду у сфері контролю. INTOSAI включає в свій склад країни, що є членами ООН, і Україна приєдналася до INTOSAI у 1998 році.

Історично INTOSAI була створена з метою сприяння співпраці між країнами та обміну досвідом у галузі фінансового контролю. Однак роль та вплив цієї організації виходять далеко за рамки простого обміну інформацією. Ця наукова доповідь розгляне значення INTOSAI у розвитку і підвищенні якості фінансового контролю на міжнародному рівні.

INTOSAI була заснована в 1953 році з ініціативи Організації Об'єднаних Націй (ООН) з метою створення платформи для співпраці між вищими органами фінансового контролю з різних країн. Організація складається з членів, які представляють країни-члени ООН і розповсюджується на всіх континентах. Протягом понад півстоліття існування INTOSAI виросла в потужну структуру, спеціалізовану у розробці стандартів та рекомендацій у галузі фінансового контролю.

INTOSAI виконує ряд важливих функцій для покращення ефективності фінансового контролю у світі. Серед найважливіших функцій INTOSAI варто відзначити (рис.1.2).



Рис. 1.2. Функції INTOSAI

Складено автором на основі [18, 62, 63]

INTOSAI впливає на фінансовий контроль на міжнародному рівні в різних аспектах, а саме:

1. Розробка загальних стандартів у галузі фінансового контролю допомагає забезпечити їх впровадження в різних країнах, забезпечуючи спільний фреймворк для ефективного контролю.

2. Обмін досвідом та взаємна підтримка серед членів INTOSAI сприяє підвищенню якості фінансового контролю та зменшенню можливих ризиків і недоліків у процесі контролю.

3. INTOSAI є форумом для глобальної співпраці у сфері фінансового контролю, де різні країни можуть об'єднати зусилля для вирішення спільних проблем та вдосконалення системи контролю.

Основними вимогами, поставленими перед INTOSAI, є здатність проводити аудит у всіх його різновидах: попередній аудит (pre-audit), наступний аудит (post-audit), зовнішній аудит (external audit), аудит законності та регулярності управління фінансами та бухгалтерського обліку (legality audit, regularity audit), аудит ефективності (performance audit). Мета аудиту полягає в тому, щоб не лише визначити порушення стандартів та принципів законності, ефективності, економічного та фінансового управління на початковій стадії, але й вжити відповідні коригуючі заходи. У деяких випадках це може включати в себе надання відповідальності, отримання компенсації або прийняття заходів для запобігання подібним порушенням (INTOSAI-P1, 2019) [62]. Ця компетентність стає важливою частиною професійних здібностей еталонного агента інституту контролю. Для визначення функцій інституту контролю, окреслено норми та права, встановлені INTOSAI-P1 щодо вищого органу аудиту. Згідно з INTOSAI-P1 передбачається, що вищий орган аудиту повинен:

- перевіряти діяльність уряду та його органів.
- мати повноваження на проведення розслідувань.
- здійснювати заходи для забезпечення результатів аудиту.
- займатися експертизою проектів законів та інших нормативно-правових актів у сфері фінансів.
- брати участь у міжнародному обміні досвідом.
- мати можливість та обов'язок звітування перед суспільством та гілками влади.

- мати конституційну основу для аудиторських повноважень.
- здійснювати аудит управління публічними фінансами (audit of public financial management) – аудит усіх публічних фінансових операцій, незалежно від того, чи вони відображені в державному бюджеті чи ні.
- здійснювати аудит державних органів і державних організацій, розташованих за кордоном.
- займатися податковим аудитом.
- здійснювати аудит державних контрактів та робіт для державних потреб (аудит публічних закупівель).
- здійснювати аудит суб'єктів господарювання з державною участю в корпоративних правах.
- здійснювати аудит державних установ [62].

Цей перелік функцій і завдань визначає роль вищого органу аудиту у сфері фінансового контролю та підкреслює важливість його діяльності для забезпечення ефективного та надійного аудиту публічних фінансів.

Доцільно виокремити таку організацію, як Європейська рахункова палата, або Європейський суд аудиторів, який є одним із семи інститутів, відповідальних за керування Європейським Союзом (далі - ЄС). Саме Європейська рахункова палата була створена в 1975 році для проведення аудиторської перевірки бюджету ЄС та його установ. Основні функції цього контрольного органу ЄС можна зведені до наступних:

- перевірка звітів щодо доходів та видатків ЄС, всіх його інститутів та організацій, які мають доступ до коштів ЄС.
- контроль за якістю фінансового управління в рамках ЄС.
- підготовка звіту про результати своєї діяльності після завершення кожного фінансового року, а також представлення висновків та пропозицій до Європарламенту з питань, які належать до компетенції Європейської рахункової палати.
- надання допомоги Європарламенту у виконанні контролю за бюджетом ЄС.

Зауважимо, що Європейська рахункова палата не має повноважень стосовно притягнення суб'єктів, щодо яких проводиться контроль, до юридичної відповідальності. Для цього Європейська рахункова палата звертається до Європейського антикорупційного офісу [33].

Також важливим в контексті обговорення є міжнародне утворення, відоме як Eurofisc. Ця міждержавна мережа була створена в червні 2010 року за домовленістю міністрів економіки та фінансів 27 країн Євросоюзу в Люксембурзі. Eurofisc є мережею національних податкових адміністрацій країн-членів ЄС та спрямована на виявлення транскордонного шахрайства з ПДВ та боротьбу з ним. У межах Eurofisc передбачено механізми швидкого сповіщення та обміну даними щодо нових видів транскордонного шахрайства з ПДВ, яке річно завдає багатомільярдних збитків національним бюджетам країн ЄС [38].

Система фінансових органів у країні визначається її політичною системою та формою уряду. У розвинених країнах, зазвичай, існують кілька державних органів, які займаються фінансовим контролем. Незважаючи на відмінності в структурі цих органів у різних країнах, до них входять парламент, спеціалізований орган державного фінансового контролю, міністерство фінансів та його відділи, а також відповідні галузеві відомства [40].

У державах з тоталітарними режимами організація та завдання фінансового контролю підпорядковані інтересам правлячої адміністрації. Державний контроль зазвичай має загальний та тоталітарний характер, і його основною метою є фіскальні цілі.

У країнах із перехідною економікою, до яких належить Україна, організація фінансового контролю має свої особливості. Такі країни, як правило, відходять від тоталітарних методів державного фінансового контролю і створюють правову базу для його функціонування [45].

Досвід розвинених країн із великими традиціями державного фінансового контролю, таких як Франція, Німеччина, Великобританія, Австрія, США та Японія, показує, що структура органів фінансового контролю визначається передусім розподілом об'єктів контролю та потребою встановлення архітектури

вертикальних та горизонтальних владних відносин на основі чіткого розмежування контрольних повноважень.

Конституції різних країн різним чином визначають місце органів фінансового контролю у системі державних органів. Деякі країни включають їх до структури парламенту (наприклад, Австрія, Угорщина), інші визнають їх як самостійний вищий орган державного фінансового контролю (Болгарія, Польща, Франція, Німеччина, США). Є країни, в яких місце вищого органу державного фінансового контролю досить неоднозначне, оскільки вони можуть мати атрибути як судового органу, так і включати його до системи судових органів (наприклад, Італія, Франція) [7].

Конституції країн також визначають процедури створення органів фінансового контролю. Ці органи можуть бути парламентськими, позапарламентськими або змішаними, в залежності від того, чи є парламент, президент чи уряд визначальними у процесі їх формування [32, 33].

У європейських країнах існує різноманітні підходи до класифікації видів державного фінансового контролю. Один із підходів, якому приділяється увага, розрізняє види системи державного фінансового контролю в залежності від способу їх закріплення у конституціях [6, 7].

Отже, в залежності від способу конституційного закріплення системи державного фінансового контролю, у європейських країнах існують такі види:

- Парламентська система - фінансовий контроль покладається на парламент, який формує відповідний контрольний орган.
- Судова система - конституційні норми, що регламентують діяльність органів фінансового контролю, включені в розділ, який стосується встановлення правових основ функціонування судової влади.
- Спеціалізована система - конституційне закріплення правового статусу, способу формування, функцій та повноважень міститься у розділі конституції, нормами якого урегульовано діяльність органів контролю.
- Президентська система - основні правила організації та функціонування системи державного фінансового контролю закріплені у розділі конституції,

присвяченому правовому статусу президента, якому надано широкі повноваження у цій сфері.

У сучасному контексті, моделі системи державного фінансового контролю рідко реалізуються в чистому вигляді, і, як правило, містять комбінацію названих елементів у різних пропорціях. Прикладом такої змішаної моделі можуть бути системи державного фінансового контролю в країнах, таких як Австрія, Чехія (де поєднуються риси парламентської та спеціалізованої моделі), Італія та Франція (де існують елементи парламентської, президентської та судової моделі), та інші.

Отже, на підсумок, можна відзначити, що в різних країнах існують різні системи Вищих органів фінансового контролю (ВОФК), але всі вони володіють спільними характеристиками:

1. Незалежність вищих органів фінансового контролю. ВОФК можуть виконувати свої обов'язки об'єктивно та ефективно, лише якщо вони зберігають незалежність від зовнішніх впливів, включаючи фінансовий вплив від органів, які вони перевіряють.

2. Підзвітність перед Парламентом та громадськістю (через засоби масової інформації). ВОФК повинні бути підзвітними перед парламентським органом та громадськістю, і ця підзвітність забезпечується через засоби масової інформації.

3. Чітко визначені повноваження, закріплені в національних конституціях та законах. Важливо, щоб повноваження ВОФК були чітко визначені в національних конституціях та законах, що дозволяє їм діяти відповідно до закону.

4. Професійний персонал та система навчання та мотивації. Для досягнення ефективності, ВОФК повинні мати налагоджену систему найму кваліфікованого персоналу, який проходить навчання та має стимули для виконання своїх завдань.

5. Розроблена методологія та чіткі стандарти аудиту. ВОФК повинні мати розроблену методологію та чіткі стандарти для проведення аудитів, що забезпечують послідовність і надійність результатів.

6. Чіткість та недвозначність формулювань положень звітів та висновків. Важливо, щоб формулювання звітів та висновків ВОФК були чіткими і не залишали місця для двозначних інтерпретацій.

Система організації державного фінансового контролю в світовій спільноті і міжнародних організаціях має свої особливості. INTOSAI є важливою міжнародною організацією, яка об'єднує вищі органи контролю фінансів держав і сприяє обміну досвідом у цій сфері.

Існують різні моделі системи державного фінансового контролю в європейських країнах, де зазначається, що ці системи можуть бути парламентськими, судовими, спеціалізованими або президентськими, а також можуть поєднувати риси декількох з цих моделей.

Отже, організація державного фінансового контролю різних країн може відрізнятися, але важливо забезпечувати ефективний контроль та відкритість фінансових операцій для забезпечення фінансової інтеграції та дотримання стандартів.

1.2. Міжнародні стандарти державного фінансового контролю

Упродовж останніх десятиліть свідчимо про поширення сильно вираженої глобалізаційної тенденції, яка вимагає створення єдиної системи стандартів, включаючи фінансову сферу, як необхідний компонент ефективного міжнародного співробітництва між країнами. Встановлення всесвітньо визнаних стандартів у сфері державного фінансового контролю є важливою передумовою для розвитку цієї галузі на національному рівні, оскільки ці стандарти є своєрідними підґрунтями, що відображають найкращий практику країн у всьому світі.

Для здійснення фінансового контролю у різних сферах діяльності кожна країна-член INTOSAI керується такими документами:

- Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів, яку прийнято IX конгресом INTOSAI 1977, що містить основні філософські та концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності вищих органів фінансового контролю [40, 62];

- Мексиканською декларацією незалежності вищих органів фінансового контролю, яка підписана на XIX конгресі INTOSAI (2007 р. у Мехіко). Встановлено вісім базових принципів побудови системи державного фінансового контролю країн-учасниць INTOSAI,

- Кодексом етики, затвердженим на XVI Конгресі INTOSAI, який відбувся в Монтевідео у 1998 році і містить цінності та принципи. Останні мають спрямовувати повсякденну роботу фінансових контролерів: принципи сумлінності, незалежності і об'єктивності, конфіденційності та компетентності;

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

- Керівними принципами стандартів внутрішнього контролю, розробленими у 1974 р. Складаються з двох категорій: загальні та деталізовані стандарти, що є визначальним для функціонального підрозділу внутрішнього контролю. Такі вимоги мають слугувати індикаторами для розробки та оцінювання системи внутрішнього контролю [27].

Базовим документом, який є ключовим для багатьох держав у питаннях зовнішнього державного контролю, є Лімська декларація керівних принципів контролю. Цей документ не містить конкретних рекомендацій щодо процедур призначення членів вищого контрольного органу та строків їх повноважень. Стаття 6 Лімської декларації стверджує, що процедура призначення і звільнення членів вищого контрольного органу залежить від конституційного устрою країни. Однак ця стаття підкреслює важливість гарантування незалежності членів вищого контрольного органу шляхом конституційних положень. У статті 14 Лімської декларації підкреслює важливість кваліфікації, чесності, і моральних стандартів членів та співробітників вищого контрольного органу для ефективного виконання їх обов'язків. До них вносяться підвищені вимоги, включаючи рівень теоретичної підготовки, практичного досвіду та підвищених моральних стандартів.

Лімска декларація також встановлює принципи незалежного контролю, які включають інституційну незалежність, фінансову незалежність, персональну незалежність аудиторів-контролерів, власну відповідальність за програму перевірок, повноваження на отримання інформації та наявність повноважень для вжиття відповідних заходів [28].

Стандартизація державного фінансового контролю (ДФК) представляє собою процес встановлення єдиних норм і правил, що є загальноприйнятими для всіх учасників контрольної діяльності. Ця стандартизація має за мету створити уніфіковану систему, на яку можуть спиратися всі країни. Особливу важливість має впровадження міжнародних стандартів в сфері державного фінансового контролю, оскільки це допомагає узгодити дії національних контрольних органів та забезпечити відповідність їхніх дій міжнародним нормам.

У США та країнах-членах ЄС національні стандарти ДФК розробляються вищими органами контролю, наприклад, Рахунковою палатою Америки. При цьому співпраця з Європейським Союзом спрямована на гармонізацію національних систем ДФК з міжнародними стандартами та методологіями. Ця узгодженість сприяє покращенню контрольної діяльності та забезпеченню відповідності стандартів міжнародним нормам.

Концепція публічного внутрішнього фінансового контролю розроблена Європейською Комісією для забезпечення структурованої та ефективної моделі, яка допомагає національним урядам оновити своє внутрішнє контрольне середовище та адаптувати систему ДФК до міжнародних стандартів та передової практики ЄС. Ця концепція включає міжнародні стандарти та кращі європейські практики з метою покращення національних систем контролю.

Основними елементами концепції є управлінська підзвітність та незалежний децентралізований внутрішній аудит. Важливо відзначити, що ця концепція не передбачає інспектування, розслідування правопорушень чи застосування покарань. Вона спрямована на запобігання порушенням у фінансовій сфері та покращення контрольних систем.

Міжнародні стандарти INTOSAI для внутрішнього контролю в державному секторі, стандарти Інституту внутрішніх аудиторів та Міжнародної федерації бухгалтерів є ключовими міжнародними нормами, які використовуються для стандартизації контрольних процедур. INTOSAI є міжнародною організацією, яка об'єднує вищі органи фінансового контролю в країнах Організації Об'єднаних Націй. INTOSAI розробила стандарти, які не мають обов'язкового характеру, але користуються великою популярністю в близько 180 країнах як основа для розробки власних методологій контролю [11].

Регіональною організацією INTOSAI є Європейська організація вищих органів аудиту (EUROSAI), яка діє в межах європейського регіону і сприяє співпраці в цій галузі [5, 18].

Європейська конфедерація інститутів внутрішнього аудиту (ЕС ІА) та Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) є міжнародними організаціями, які розробляють стандарти відповідно до міжнародних стандартів внутрішнього аудиту та бухгалтерської практики. їх діяльність спрямована на сприяння професійному розвитку та покращенню корпоративного управління.

Усі ці міжнародні організації сприяють створенню стандартів та методологій, які допомагають національним системам ДФК відповідати міжнародним нормам та досягати вищого рівня ефективності у фінансовій сфері.

Організація IFAC є міжнародним об'єднанням, яке налічує понад 175 членів і представляє понад 130 країн. У цьому числі більше 3 мільйонів бухгалтерів, які працюють у сфері публічної практики, промисловості та торгівлі. Місією IFAC є служити інтересам суспільства шляхом декількох ключових дій:

- Підтримка розвитку високоякісних міжнародних стандартів у сфері фінансової звітності і бухгалтерської практики.
- Сприяння процесу прийняття та ефективної імплементації цих стандартів в різних країнах світу.
- Підвищення потенціалу бухгалтерських організацій через надання їм підтримки і ресурсів для розвитку.
- Виступи з питань, що стосуються загальних публічних інтересів, зокрема в галузі фінансової звітності і бухгалтерського контролю.

Крім IFAC, існує інша важлива організація, відома як Комітет організацій-спонсорів комісії Тредвея (COSO). Ця добровільна приватна організація була створена в Сполучених Штатах Америки в 1985 році з метою фінансового забезпечення Національної комісії з питань фальсифікації фінансової звітності.

Комітет COSO фокусується на розробці універсальних підходів та рекомендацій з управління ризиками та питань внутрішнього аудиту, зокрема для державних організацій та їхніх незалежних аудиторів. Однією з важливих досягнень COSO є створення концепції внутрішнього контролю, яка стала міжнародною моделлю для опису та визначення процесів внутрішнього контролю.

Концепція, що лягла в основу роботи COSO, базується на управлінській звітності, незалежному внутрішньому аудиті та забезпеченні гармонізації в галузі контролю. Управлінська звітність визначає, що керівники на всіх рівнях повинні нести відповідальність за фінансовий контроль та управління ризиками. Внутрішні аудитори, у свою чергу, грають важливу роль у наданні об'єктивних оцінок систем внутрішнього контролю [9].

Згідно з концепцією COSO, всі організації, які мають справу з публічними коштами, повинні мати незалежних внутрішніх аудиторів, які оцінюватимуть ефективність систем внутрішнього контролю. Аудитори повинні звітувати безпосередньо перед керівництвом організації, щоб забезпечити незалежність їхньої діяльності. Важливою рисою цієї системи є централізована гармонізація підходів та методів контролю.

Усі ці міжнародні стандарти та концепції впливають на розвиток систем державного фінансового контролю та сприяють забезпеченню ефективного та прозорого управління фінансами на національному рівні. Постійне вдосконалення цих систем важливо для забезпечення досягнення публічних цілей та захисту інтересів суспільства.

Центральне об'єднання гармонізації відповідає за розробку та впровадження методів внутрішнього контролю та аудиту, які базуються на міжнародних стандартах та передовій практиці. Крім того, воно активно долучається до імплементації нового законодавства в галузі управлінської звітності [32].

Для того щоб система ДФК працювала ефективно, важливо, щоб вона піддавалася зовнішньому аудиту або підлягала незалежній оцінці Вищих органів аудиту (SAI), які звітують перед законодавчим органом, а не виконавчою гілкою влади. Важливим є те, що ці органи мають бути членами Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI) і мають дотримуватися Лімської декларації, яка встановлює такі принципи:

1. Незалежність SAI та її співробітників повинна бути закріплена в Конституції та захищена Верховним Судом.
2. Повноваження SAI мають охоплювати всі фінансові операції та бути законодавчо закріпленими.
3. SAI має бути уповноваженим і щорічно звітувати перед Парламентом.
4. Уряд повинен нести відповідальність за свою діяльність, і результати аудиту не можуть служити виправданням [7, 25, 32].

Міністерство фінансів сприяє взаємодії між SAI та системою ДФК за допомогою дорадчих груп, які регулярно збираються для обговорення проблем та розробки ефективних рішень. Держави, що прагнуть вступити до Європейського Союзу, повинні реформувати свою систему внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів та передової практики ЄС [1, 3, 12].

Міжнародні стандарти контролю встановлюють основні принципи, які сприяють підвищенню ефективності та якості національних систем ДФК. Однак важливо зауважити, що ці стандарти повинні слугувати базовими засадами для розвитку національних систем, а не стати шаблонами. Кожна країна має право адаптувати їх до своїх потреб та специфіки.

Отже, аналіз світового досвіду організації ДФК є ключовим для подальшого удосконалення вітчизняного законодавства та підвищення рівня ефективності контрольно-наглядових органів у фінансовій сфері. Уніфікація та стандартизація грають важливу роль в досягненні прозорості та ефективності в цій сфері, сприяючи вдосконаленню аудиторської діяльності та професіоналізму фахівців.

Висновки до розділу 1

Організація державного фінансового контролю є складним процесом, який вимагає чіткої системи принципів та стандартів. Забезпечення незалежності органів контролю та адаптація міжнародних стандартів до національного законодавства відіграють важливу роль у забезпеченні ефективного контролю фінансів держави. Також, міжнародні організації, такі як INTOSAI, сприяють обміну досвідом та підтримці стандартів контролю на світовому рівні.

Лімська декларація є ключовим документом, що визначає основні принципи контролю для багатьох країн у галузі зовнішнього державного контролю. Цей документ не містить конкретних рекомендацій щодо процедур призначення членів вищого контрольного органу та строків їх повноважень. Відповідно до Статті 6 Лімської декларації, процедура призначення та звільнення членів вищого контрольного органу залежить від конституційного устрою країни, але обов'язково має гарантувати їхню незалежність за допомогою конституційних положень. Лімська декларація також підкреслює важливість кваліфікації, чесності та моральних стандартів членів та співробітників вищого контрольного органу для ефективного виконання їх обов'язків. Вимоги до них включають в себе високий рівень теоретичної підготовки, практичного досвіду та вищі моральні стандарти.

Міжнародні стандарти контролю встановлюють основні принципи, які сприяють підвищенню ефективності та якості національних систем ДФК. Однак важливо зауважити, що ці стандарти повинні служити базовими засадами для розвитку національних систем, а не стати універсальними шаблонами. Кожна країна має право адаптувати їх до своїх потреб та особливостей.

Отже, аналіз світового досвіду в організації державного фінансового контролю є надзвичайно важливим для подальшого вдосконалення вітчизняного законодавства та підвищення рівня ефективності контрольно-наглядових органів у фінансовій сфері. Уніфікація та стандартизація забезпечують досягнення прозорості та ефективності в цій галузі, сприяючи вдосконаленню аудиторської діяльності та підвищенню професіоналізму фахівців.

РОЗДІЛ 2. СВІТОВИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Порівняльний аналіз систем державного фінансового контролю у різних країнах

У більшості країн із сильними демократичними цінностями та структурою управління, де сформована розвинута ринкова економіка, сформована ефективна система державних контрольно-ревізійних органів, які функціонують як частина загального процесу управління публічними фінансами та матеріальними ресурсами. Важливо розуміти, що організація контролю в цих країнах не є самоціллю, а невід'ємною складовою частиною процесу управління публічними фінансами (управлінням державними грошовими потоками та ресурсами). Виконання державного бюджету охоплює усі аспекти бюджетного циклу, включаючи планування бюджету, розподіл видатків та збір доходів через відповідні державні органи та виконавчі органи (разом із внутрішніми контрольно-ревізійними органами). У цей процес також включено зовнішній державний фінансовий контроль, що проводиться вищими органами фінансового контролю.

За останні два десятиліття країни, які входять до ОЕСР (Організація економічного співробітництва та розвитку), демонструють тенденцію до більшої децентралізації, хоча значні структурні зміни, які істотно перетворили б систему фіскальної децентралізації, відбулися лише в обмеженій кількості країн. Мотиви, що стоять за цими реформами, різняться в залежності від країни. Багато східноєвропейських країн, таких як Польща, Словаччина, Чеська Республіка, Естонія, Угорщина та інші, більше формують децентралізацію у зв'язку з демократичними та політичними мотивами, що супроводжувалося реформами. Інші країни, такі як Греція, Італія, Португалія, більше керувалися економічними та бюджетними міркуваннями, коли приймали рішення щодо децентралізації.

Спочатку система державного і муніципального контролю була розроблена у Великій Британії. Також, подібна до австрійської модель, вона спирається на спільні принципи та стандарти, забезпечуючи системну координацію роботи та

взаємодію між контролюючими органами. В сучасному світі Урядове агентство внутрішнього аудиту (GIAA), яке функціонує як виконавчий орган Казначейства Його Величності (HM Treasury), розширює погляди на розвиток державного фінансового контролю. Його акцент більше на запобіганні фінансових порушень, а не на їх наслідуванні. Служба боротьби з шахрайством і фінансових розслідувань все ще працює в рамках агентства, але головною метою є забезпечення уряду об'єктивною інформацією для покращення управління публічними фінансами [4, 9].

Сполучені Штати Америки пропонують одну з найкращих моделей організації системи державного фінансового контролю. Завдяки принципу поділу влади, вищі органи контролю функціонують в різних гілках державної влади, що забезпечує баланс між виконавчою та законодавчою владою. Адміністративно-бюджетне управління у виконавчій владі відповідає за питання фінансового контролю, оцінюючи ефективність діяльності організацій та координуючи їх роботу. Управління звітності уряду займається наглядом за державними програмами та контрактами і проводить дослідження, щоб оцінити ефективність цих програм [20].

Французька система державного фінансового контролю відзначається високою централізацією та тісними міжвідомчими зв'язками. Рахункова палата грає важливу роль у встановленні ефективності та відповідності вимогам звітності. Вона також відповідає за виявлення та запобігання бюджетним та фінансовим порушенням. У Франції управління централізованими фінансовими ресурсами відбувається через спеціалізовані урядові органи, такі як Національна кредитна рада, Комісія банківського контролю та Комісія з економічного та регіонального розвитку [20, 45].

Шведська система державного фінансового контролю відзначається високою рівністю та соціальною орієнтованістю. Використовуючи підхід «контролю ефективності», Швеція акцентує на оцінці результатів рішень управління бюджетом. Система контролю включає рівні загальнодержавного, районного та місцевого управління. Вона сприяє збереженню бюджетних коштів та соціально ефективним витратам. Аналіз цих європейських країн показує, що

розвинені країни ОЕСР вдосконалюють принципи державного фінансового контролю для покращення прозорості, ефективності та соціальної орієнтованості державної фінансової політики [20, 56].

Австрія, одна з держав-членів ЄС, славиться стабільною економікою та послідовним соціально-економічним розвитком. У межах країн ОЕСР, Австрія виділяється найбільш послідовною політикою децентралізації. Згідно з Конституцією Австрії (Федеральним конституційним законом), на муніципальному рівні можуть бути створені громади районів на ініціативу самого району. Повноваження органів громад можуть включати загальні питання, такі як збір податків, або вирішення місцевих соціально-економічних проблем, таких як забезпечення водопостачання. Важливо відзначити, що децентралізація встановлює певні межі, і передача всіх повноважень та відповідальності муніципальним округам, яка може загрожувати існуванню округів, є неприпустимою. Ця балансована підхід до децентралізації сприяє підтримці стабільності та ефективності управління на різних рівнях влади в Австрії [56].

Основні органи та їх функції щодо здійснення фінансового контролю в зарубіжних країнах подані в табл. 2.1.

Таблиця 2.1.

Органи фінансового контролю у зарубіжних країнах та їх функції [20, 26]

Країна	Орган фінансового контролю	Функціональні можливості
1	2	3
США	Головне контрольно-ревізійне управління	Контрольне управління виконує регулярні перевірки стану фінансів та федеральних відомств і розробляє документи та рекомендації, які подаються Президенту і Конгресу США на підставі проведених перевірок. Основними функціями цього контрольного органу є: - Тлумачення фінансових нормативних актів для забезпечення їх правильного розуміння і виконання. - Здійснення контролю за законністю та ефективністю операцій, які проводяться урядовими відомствами. - Надання допомоги Конгресу США, його комітетам і конгресменам шляхом забезпечення інформацією та аналізом. - Здійснення контролю за виконанням окремих платіжних операцій для забезпечення їх правильності і легітимності. Ця діяльність важлива для забезпечення фінансової дисципліни, прозорості та ефективного використання грошових ресурсів у федеральних відомствах США.

1	2	3
ЄС	Європейська Рахункова Палата	Основною метою Європейської Рахункової Палати є проведення незалежного зовнішнього аудиту фінансового стану Європейського Союзу (ЄС). Вона бере на себе відповідальність за перевірку всіх доходів та видатків ЄС, а також контролює фінансову діяльність всіх органів управління Союзу. Кожен фінансовий рік Європейська Рахункова Палата готує детальний звіт про виконання бюджету ЄС, який представляється Європейському Парламенту. Вона також має право надавати свої рекомендації та спостереження щодо конкретних тем, які вона обирає для дослідження, у формі Спеціальних доповідей і звітів, які підлягають схваленню більшістю голосів членів Палати. Крім того, вона видає офіційні висновки щодо законопроектів ЄС, які мають фінансовий вплив.
Велико-британія	Національний аудиторський офіс	Проводить фінансовий аудит та аудит ефективності. Фінансовий аудит включає в себе представлення парламенту обґрунтувань та підтверджень того, що схвалені ним видатки правильно відображені в фінансовій звітності.
Японія	Міністерство Фінансів та Управління адміністративного контролю при Канцелярії прем'єр-міністра	Здійснює загальну координацію та налагодження компетентної адміністрації Міністерства та підконтрольних йому органів; вирішення питання управління персоналом та рахунків Міністерства фінансів; розслідування та дослідження питань, необхідних для компетентної адміністрації; розслідування, планування та розробка системи державних фінансових установ; питання щодо перестрахування землетрусів; планування та підготовка питань, що стосуються управління фінансовими кризами; нагляд за корпорацією страхування депозитів; планування, складання та консолідація бюджетної системи, розрахунково-касової системи та системи бухгалтерського обліку; планування та складання систем щодо податків та оцінка податкових надходжень та інші. Головним завданням Управління адміністративного контролю Японії є розробка рекомендацій для поліпшення системи та структури державного управління і боротьба з корупцією.
Канада	Управління генерального аудитора.	У межах своїх функціональних напрямів, Управління веде фінансовий аудит, аудит відповідності та аудит економічності (або ефективності витрат бюджетних коштів). Щорічно це Управління піддається перевірці і оцінці зі сторони Казначейської ради.
Німеччина	Федеральна рахункова палата	Федеральна рахункова палата здійснює контроль за бюджетним фінансуванням та управлінням економікою Федерації шляхом перевірки правильності ведення рахунків, також забезпечує виконання законодавства, бюджетних вимог і адміністративних положень.
Франція	Рахункова Палата	Здійснює нагляд за фінансовою діяльністю адміністративних установ, виявляючи помилки і прорахунки, які можуть завдати шкоди державним фінансам. Її завдання включає перевірку, яким чином керуються кредитами, фондами і цінностями, що перебувають у володінні державних служб та інших офіційних юридичних осіб.
Швеція	Державне ревізійне управління (у деяких джерелах має назву Національне бюро аудиту).	Головним завданням аудиторських перевірок є оцінка ефективності та результативності державних операцій, зокрема, аудитори зосереджуються на ідентифікації тих операцій, які, незважаючи на їх прибутковість та зовнішню вигідність, не відповідають певним вимогам для досягнення соціально-політичних цілей держави. У таких випадках проводиться контроль та робляться висновки щодо відповідності цих операцій завданням та меті державної політики.

Управління державними фінансами в європейських країнах підпорядковане вищим законодавчим органам, які встановлюють фінансове законодавство, затверджують державний бюджет і звіт про його виконання, вводять або скасовують різні види податків та затверджують максимальний обсяг державного боргу та інші фінансові показники.

Досвід країн з розвинутою економікою, таких як Франція, Німеччина, Великобританія, Австрія, США та Японія, свідчить про те, що структура органів державного фінансового контролю визначається перш за все розмежуванням сфер контролю та потребою створення архітектури горизонтальних і вертикальних структур влади на основі чіткого розподілу повноважень в галузі фінансового контролю [27, 37, 38].

Зауважимо, що згідно ст. 1 Лімської декларації, контроль не є самоціллю, а невід'ємною частиною загальної системи регулювання суспільних відносин. Це допомагає виявляти відхилення від прийнятих стандартів і порушення принципів законності, ефективності та економії витрат на ранніх етапах, з метою подальшого вжиття коригуючих заходів. На жаль, на сьогодні можна відзначити, що Рахункова палата України, а також багато інших аналогічних органів в інших країнах, обмежується реєстрацією порушень бюджетного законодавства та інформуванням правоохоронних органів про ці порушення, але не виконує попереджувально-профілактичних функцій.

У тих випадках, коли орган зовнішнього контролю не виконує судових функцій (на відміну від країн, де він має такі повноваження, таких як США, Швеція, Чехія, Італія, Болгарія тощо), ефективність контролю зменшується через відсутність можливості безпосередньо втручатися у ситуації порушень. У деяких країнах, як Албанія, Франція, Угорщина, Словенія, Румунія, контрольно-ревізійні органи мають певні квазісудові функції. Однак практика показує, що відсутність у контрольних органів можливості безпосередньо звертатися до суду для відшкодування завданих збитків призводить до компенсації лише невеликої частини збитків, які були виявлені під час контролю (приблизно 10-20% від загальної суми виявлених порушень) [13].

Основні принципи формування та організації вищих органів фінансового контролю зазвичай закріплені у національних конституціях країн, таких як Австрія, Франція, Республіка Корея, Чеська Республіка, і подробиці регулюються законодавчими актами (як в Німеччині) [38]. Методи формування цих органів різняться залежно від конкретної країни. Порівняльний аналіз вищих органів фінансового контролю показує, що близько 37% з них мають одноосібну форму управління, наприклад, в Австрії, 41% використовують колегіальну форму управління, а приблизно 10% мають додатково судові повноваження.

Основними ознаками, які характерні для більшості зарубіжних органів фінансового контролю, подані на рис.2.1.

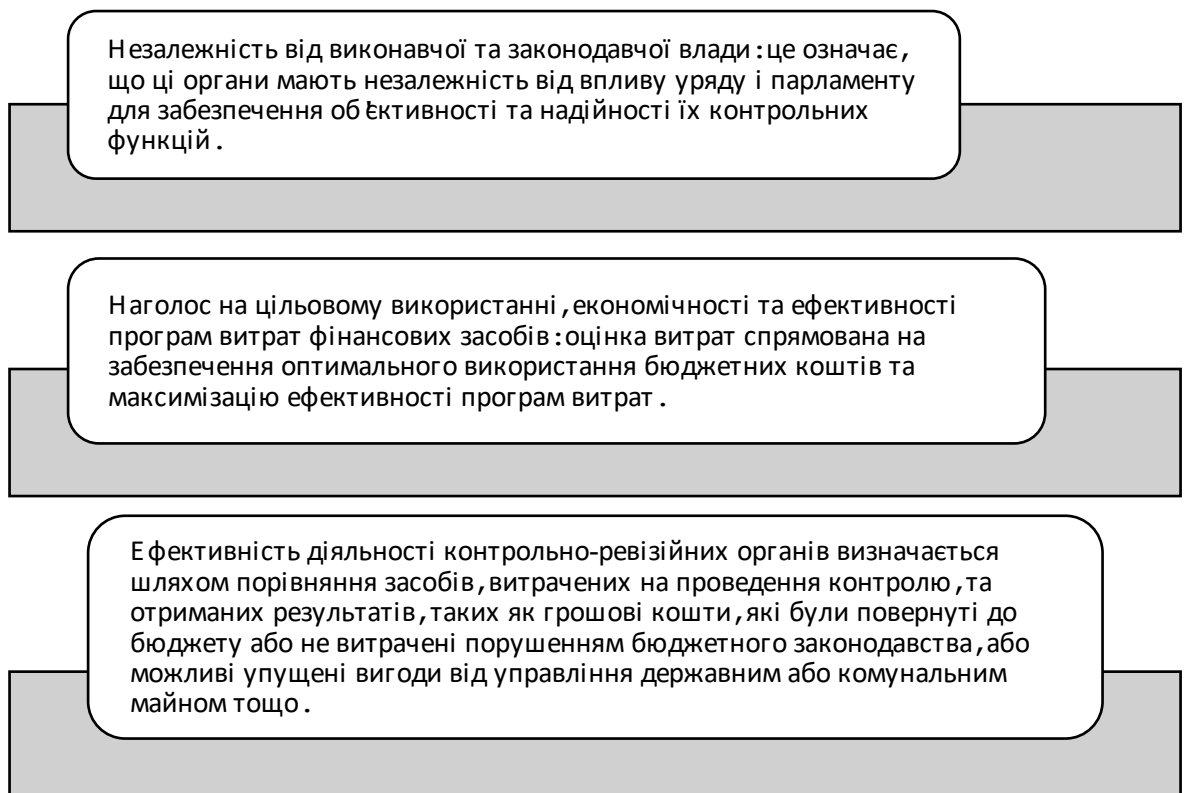


Рис. 2.1. Загальні ознаки фінансового контролю в зарубіжних країнах

Складено автором на основі [20, 37, 38, 45]

У більшості країн-членів Європейського Союзу (ЄС), голову Вищого Органу Контролю Фінансів призначає керівник виконавчої влади, як це практикується в Франції, Китаї, та Болгарії. У декількох інших зарубіжних країнах керівництво вищими органами фінансового контролю формується спільно вищими державними органами, що представляють різні гілки влади, як

це має місце в Республіці Корея, Сполучених Штатах Америки, Японії та Албанії.

Проведений аналіз у межах цього дослідження показав, що організація контрольно-ревізійних органів іноземних країн базується на двох взаємовиключних моделях: централізовані та автономні (рис.2.2).

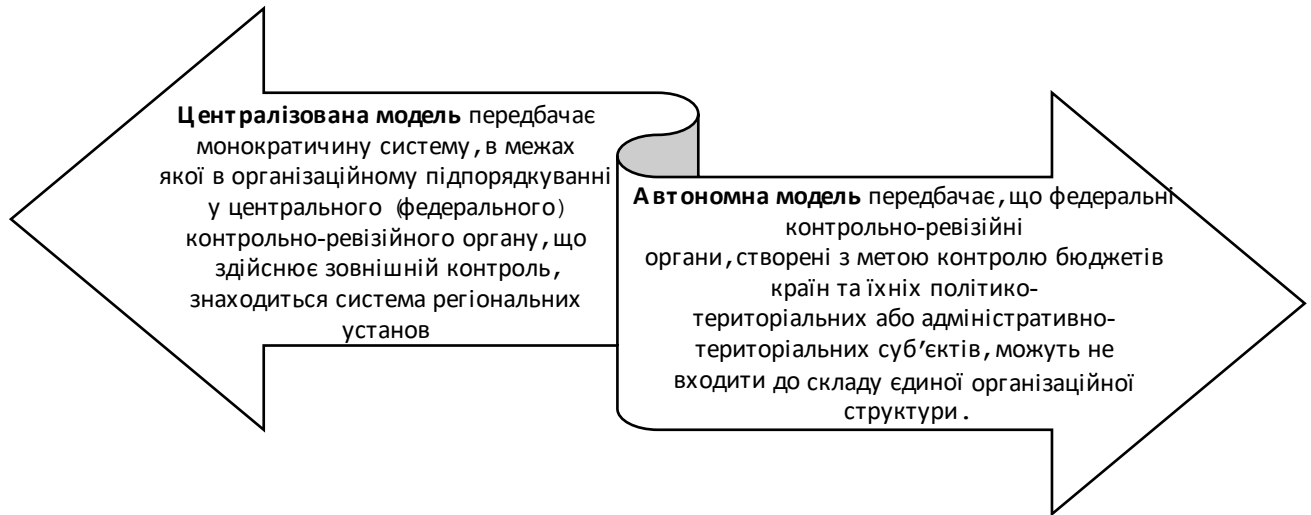


Рис. 2.2. Моделі фінансового контролю

Складено автором на основі [62, 63]

Централізована модель передбачає систему монократії, де організаційна підпорядкованість центральному (федеральному) контрольно-ревізійному органу, що відповідає за зовнішній контроль, включає в себе систему регіональних установ (як випереджені приклади можуть бути Австралія та Франція). У Франції, наприклад, контроль над місцевими фінансами проводять регіональні рахункові палати в комунах, департаментах та регіонах. Такий підхід забезпечує системний бюджетно-фінансовий контроль на всій території країни на основі єдиного плану та об'єктивних критеріїв, що є однією з гарантій для законного та належного управління всіма державними фінансами.

Автономна модель передбачає, що федеральні контрольно-ревізійні органи, створені для контролю бюджетів країн та їх політико-територіальних або адміністративно-територіальних підрозділів, можуть не входити до єдиного організаційного складу. Члени контрольного органу, як правило, призначаються законодавчим органом влади відповідної території, але вони мають незалежність

у зовнішніх і внутрішніх питаннях їхньої діяльності. Наприклад, у Королівстві Бельгія, Аудиторський суд, як передбачено статтею 180 конституції, існує паралельно з парламентом. Аудиторський суд відповідає за контроль бюджетних і фінансових операцій держави, регіонів і провінцій, а також за діяльність державних підприємств, установ і організацій. Проте контроль за діяльністю комун не входить до компетенції Аудиторського суду.

Узагальнюючи, можна виокремити спільні риси вищих органів фінансового контролю різних країн (рис.2.3):

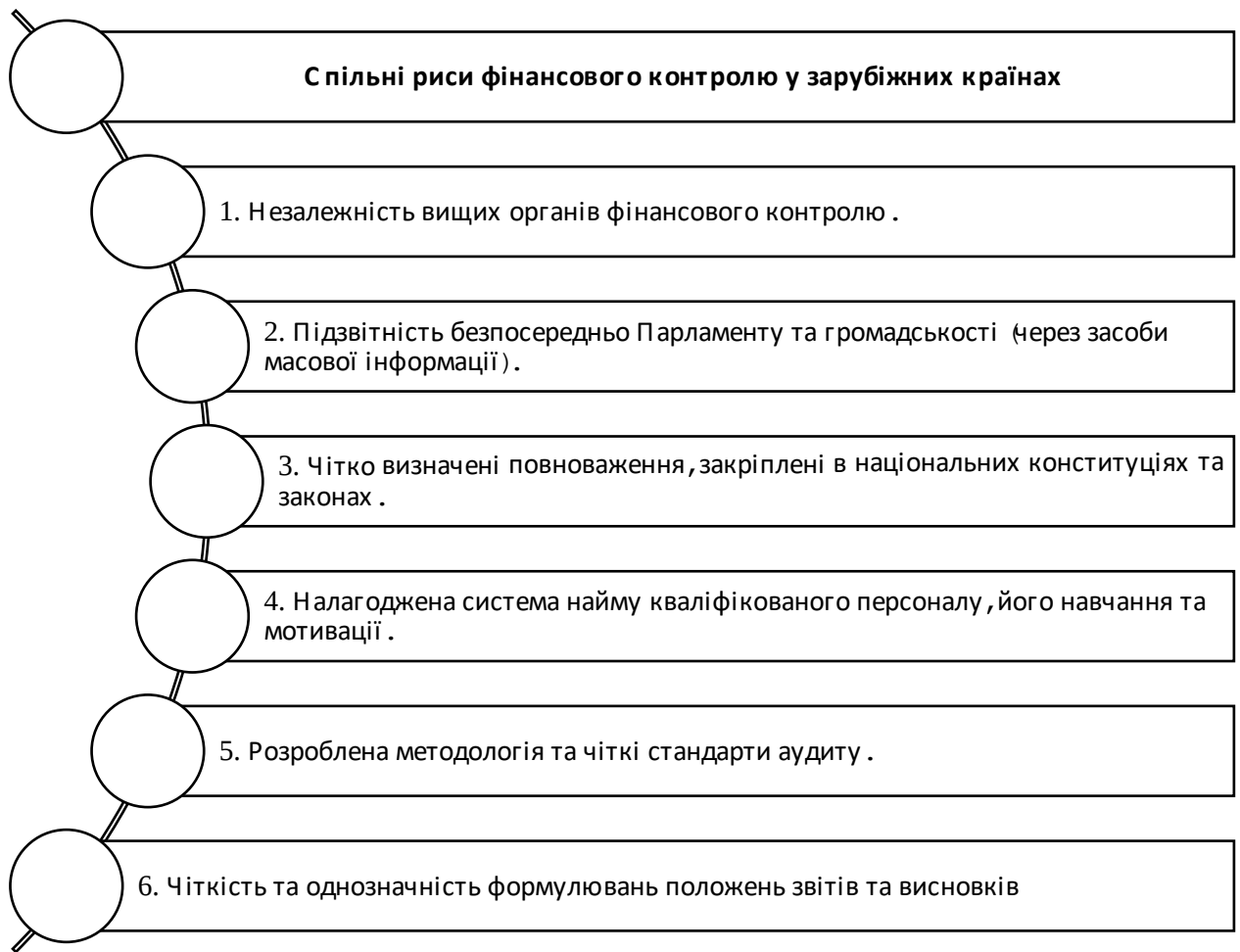


Рис. 2.3. Спільні риси органів фінансового контролю

Складено автором на основі [13, 50, 63]

Проведений аналіз дає змогу зробити висновок, що у країнах ЄС існує чотири види Вищих органів фінансового контролю, які представлені на рис. 2.4.

Аудиторський суд	Колегіальний орган, що не має судових функцій	Незалежне контрольне управління, колегіальний орган, що не має судових функцій очолюване Генеральним контролером	Контрольне управління у складі структури уряду, очолюване Генеральним контролером
Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія Греція	Нідерланди, Німеччина	Великобританія, Ірландія, Данія	Швеція, Фінляндія

Рис. 2.4. Види Вищих органів фінансового контролю у країнах ЄС

Складено автором на основі [20]

Подібність структур вищих органів фінансового контролю в різних країнах не є випадковою. Вони часто відображають історичні, практичні та культурні фактори. Деякі з цих органів були створені на основі схожих моделей та структур.

Наприклад, французька система вплинула на структуру деяких судів фінансового контролю, яка стала поширеною в Європі у дев'ятнадцятому столітті. Також історична спорідненість між Швецією та Фінляндією вплинула на подібність їх систем фінансового контролю.

У загальному розумінні, існують дві основні моделі організації вищих органів фінансового контролю: вестмінстерська (поширена у Великобританії) та романська (латинська, типова для Бельгії). Незважаючи на розширену світову глобалізацію та обмін кращими практиками, ці моделі все ще мають свої особливості, особливо у питаннях проведення аудиту.

Критичний аналіз зарубіжних моделей організації фінансового контролю свідчить про наявність спільних завдань та принципів, адаптованих до національних особливостей, економічних умов та історичного розвитку. Водночас, світова практика показує, що органи фінансового контролю можуть бути ефективними, використовуючи різні підходи, які іноді здаються протилежними або взаємовиключними [13].

Вивчення досвіду європейських країн призводить до висновку, що у більшості демократичних систем бюджетний процес можна поділити на чотири етапи (рис. 2.5): [23].

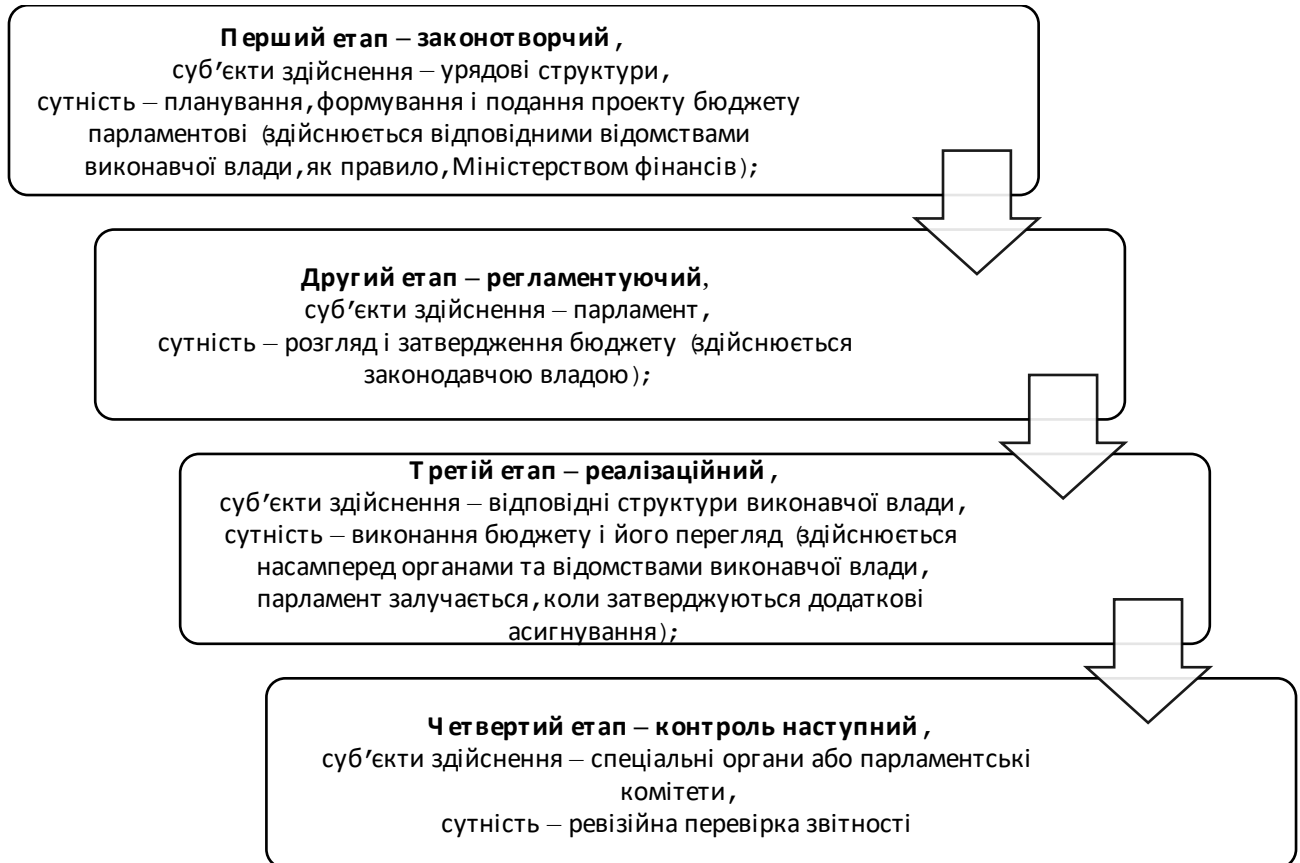


Рис. 2.5. Етапи реалізації бюджетного процесу

Складено автором на основі [23]

У більшості аналізованих країн відбувається процес централізації в управлінні бюджетними ресурсами, і це має вирішальне значення для зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни та економічної стійкості країни. Вивчення зарубіжного досвіду у сфері організації державного фінансового контролю розкриває різні підходи, особливості централізованих і децентралізованих систем контролю, а також роль бюджетного процесу як об'єкту нагляду.

Дослідження зарубіжного досвіду можливість визначити оптимальні практики та інноваційні рішення, які можуть бути застосовані в контексті України для зміцнення її економічної безпеки. Такий аналіз може послужити основою для розробки національної моделі державного фінансового контролю, адаптованої до конкретних потреб та реалій країни. Зважаючи на це, бюджетний процес грає ключову роль у цьому контексті, оскільки він визначає, як розподіляються та використовуються фінансові ресурси для реалізації різних програм та проектів. Важливо забезпечити ефективний контроль за цим

процесом, щоб запобігти витратам та зловживанням, які можуть підірвати фінансову стійкість країни.

Вивчення імплементації іноземного досвіду має велике значення для розвитку концептуальних підходів до зміцнення економічної безпеки України. Це дозволяє використовувати кращі практики та рекомендації країн з розвинутою демократією при формуванні системи державного фінансового контролю в Україні. Такий обмін досвідом сприяє зростанню ефективності аудиту та підвищенню якості фінансового управління, робить його більш прозорим і відповідальним у державних органах.

2.2. Види, форми та методи державного фінансового контролю

Потребу впровадження ефективної системи фінансового контролю зумовлено низкою важливих чинників. В першу чергу, це важливо для подолання, запобігання та передбачення фінансових порушень. По-друге, усунення та мінімізація фінансових правопорушень має високий пріоритет у контексті обраного Україною курсу на інтеграцію до Європейського союзу та необхідності відповідності критеріям, спрямованим на зниження або усунення проявів корупції в сфері управління державними ресурсами. Також важливим фактором є необхідність впровадження ефективної системи фінансового контролю у зв'язку з прямою залежністю між такими поняттями, як «ефективний фінансовий контроль» і «національна безпека України».

Отже, необхідність встановлення ефективної системи фінансового контролю має своєю передумовою кілька факторів. По-перше, це важливо для боротьби, запобігання та попередження фінансових порушень. По-друге, вирішення питань елімінації та зменшення фінансових правопорушень є надзвичайно актуальним в контексті ухвалення Україною шляху європейської інтеграції та необхідності відповідності критеріям, спрямованим на зниження або ліквідацію корупційних явищ у сфері управління державними ресурсами. По-третє, важливість впровадження ефективної системи фінансового контролю

визначається прямою взаємозв'язком між такими поняттями, як «ефективний фінансовий контроль» і «національна безпека України».

На початку, зосередимося на питанні визначення видів фінансового контролю. Це дозволить нам подальше розвиток дослідження, спрямованого на аналіз форм і методів фінансового контролю. Ми вважаємо, що визначення цих форм і методів неможливо без чіткого визначення їх видів.

З огляду на класифікаційні ознаки зауважимо, що існують різні види фінансового контролю та їх форми [17, 22]. Першочерговою ознакою є час здійснення, до якої відносять:

- Попередній контроль, який проводиться перед прийняттям конкретного управлінського рішення. Наприклад, перед проведенням фінансових операцій. Його основна мета - запобігти незаконним та неефективним витратам та недопустити неналежного використання фінансових ресурсів. Також цей вид контролю спрямований на попередження порушень законодавства в конкретній сфері до прийняття управлінського рішення.

- Поточний контроль, що здійснюється в процесі або під час прийняття управлінського рішення. Він спрямований на уникнення помилок та порушень законодавства при прийнятті відповідного рішення. Поточний контроль дозволяє виявляти та оперативно усувати порушення, тим самим зменшуючи можливі наслідки випадкових порушень.

- Наступний контроль (пост-контроль), який проводиться після прийняття управлінського рішення. На даному етапі контрольні заходи виконуються після завершення операцій з фінансовими ресурсами з метою перевірки відповідності норм законодавства та виявлення можливих прорахунків попередніх і поточних контрольних заходів. Наступний контроль призначений для виправлення всіх виявлених недоліків і помилок, які не було усунуто на попередніх стадіях.

Загальна класифікація видів, форм та методів фінансового контролю подана в табл. 2.2, та детальна у додатку А.

Класифікація видів, форм та методів фінансового контролю [17, 22]

Класифікаційна ознака	Вид
1	2
Види фінансового контролю	
В залежності від суб'єктів, що здійснюють фінансовий контроль	державний, відомчий; незалежний; громадський; муніципальний.
В залежності від часу проведення	попередній, поточний, наступний.
За спрямованістю залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта	внутрішній, зовнішній
За цільовою спрямованістю	стратегічний, тактичний, оперативний.
За характером проведення контрольних заходів	плановий, позаплановий.
За обсягом охоплення об'єкта контрольними діями	повний, локальний, вибірковий.
Форми фінансового контролю	
Форми проведення фінансового контролю	аудит (включаючи фінансовий аудит, аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності, аудит законності), ревізія, експертиза, аналіз, перевірка, моніторинг.
Методи фінансово контролю	
Методи здійснення фінансового контролю	перевірка (первинної документації бухгалтерських регістрів та звітності), інвентаризація, опитування, спостереження, оцінювання, аналіз (фінансового стану, результатів діяльності та ефективності виконання роботи).

За визначенням вчених [17, 23, 47], форма контролю є надзвичайно міцним та різноманітним інструментом для дослідження різних явищ, об'єктів та процесів. Інтернальна структура цього інструменту складається з комплексу використовуваних методів та підходів для проведення дослідження. Вибір конкретної форми контролю визначає велику кількість аспектів, включаючи оперативність, витрати та можливість надання обґрунтованих рекомендацій щодо

оптимізації та ефективного використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Зауважимо, що ця форма контролю не лише служить як інструмент для проведення досліджень, але також виступає як інструмент для управління та здійснення контрольних функцій над цими явищами, об'єктами та процесами.

У відношенні до класифікації форм контролю в науковому середовищі існує відсутність загальної позиції щодо підходів. Різні автори пропонують різні класифікації, із числа яких можна виділити аудит, ревізія, експертиза, аналіз, перевірка, моніторинг. Інші вчені визначають формами фінансового контролю такі аспекти, як фінансовий аудит, аудит адміністративної діяльності та аудит ефективності використання ресурсів [23]. Ця точка зору також підтримується іншими дослідниками [47], які поділяють фінансовий контроль на попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний). Загалом слід відзначити, що наукова спільнота володіє різними точками зору щодо формулювання видів і форм фінансового контролю. Ці розбіжності можна пояснити відсутністю належного правового регулювання та конкретних норм, які б детально визначали терміни, такі як «вид фінансового контролю», «форми фінансового контролю», «методи фінансового контролю» тощо. Наприклад, Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (1993 р.) не містить жодного визначення видів, форм або методів фінансового контролю. Крім того, в законі відсутня стаття, яка б надавала визначення основних термінів, що використовуються в ньому [29, 47, 52, 61].

Основною формою фінансового контролю є аудит, разом із його різновидами. Ця теза відповідає більшості наукових пропозицій і міжнародному досвіду. Хоча важливо бути обачним щодо проектів законів, які ще не були прийняті законодавцем, ми вважаємо, що в них виражені основні законотворчі тенденції. У цьому контексті закріплення аудиту як основної форми фінансового контролю відповідає як міжнародним, так і науковим підходам.

З урахуванням процесів цифрової трансформації, які охопили всі сфери суспільного життя, ми вважаємо, що цифрові інструменти повинні бути використані під час фінансового контролю. Ці інструменти можуть бути реалізовані через ІТ аудит, який визначається як форма фінансового аудиту, яка

передбачає оцінку надійності, безпеки (включаючи безпеку персональних даних), результативності та ефективності автоматизованих інформаційних систем, організації підрозділу з автоматизації, технічно-організаційної інфраструктури обробки автоматизованої інформації [22].

Без сумніву, форми фінансового контролю представляють собою набір методів, які обираються відповідно до конкретної форми та допомагають досягти цілей фінансового контролю. Метод, в цілому, є засобом досягнення як теоретичних, так і практичних результатів. Іншими словами, метод фінансового контролю - це спосіб досягнення мети, який включає в себе конкретні прийоми та інструменти, що використовуються під час контрольних дій.

Науковці визначають метод фінансового контролю як цілеспрямовану діяльність, спрямовану на виконання завдання та досягнення мети контролю шляхом застосування конкретних структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструменти контролю. Метод фінансового контролю складається зі специфічних прийомів та засобів організації, планування та здійснення контрольних дій, які допомагають суб'єктам державного фінансового контролю виконувати контрольні завдання відносно об'єкта контролю.

Продовжуючи дослідження, відзначимо методи фінансового контролю, які були визначені В. Піхоцьким. Зокрема, у його класифікації методів фінансового контролю ми можемо виділити наступні: аналіз фінансової звітності, перевірка операцій із державними коштами, нормативна перевірка, інвентаризація матеріальних цінностей і наявності грошових ресурсів, аналіз результатів роботи на основі критеріїв ефективності, перевірка бухгалтерських звітів і балансів, перевірка документів за формальними ознаками, опитування, спостереження, контрольні заміри виконаних робіт, анкетування за висунутими гіпотезами, оцінювання: ці методи включають в себе різні способи збору і аналізу інформації шляхом опитування, спостереження та інших дій [47]. Інші вчені також включають до методів фінансового контролю наступні: аналіз фінансової звітності, перевірку документів за формальними ознаками, нормативну перевірку, інвентаризацію, та контрольні заміри виконаних робіт тощо [29].

Отже, методи фінансового контролю можуть бути різними і вибираються залежно від конкретних цілей та завдань контролю. Підсумовуючи, методи контролю є конкретними прийомами, діями і інструментами, які використовуються для здійснення відповідної форми та виду фінансового контролю. У світовій практиці існує кілька видів та форми фінансового контролю, які можна класифікувати наступним чином (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

Види та форми фінансового контролю у світовій практиці [22, 29, 47]

Вид фінансового контролю	Функціональна характеристика
1	2
Внутрішній фінансовий контроль (Internal Financial Control)	Це система процедур, політик та практик, які підтримують ефективне управління фінансами в межах самої організації. Внутрішній фінансовий контроль включає в себе бюджетування, облік, аудит і внутрішні перевірки.
Зовнішній фінансовий контроль (External Financial Control)	Це форма контролю, яка здійснюється зовнішніми сторонами, такими як державні органи або незалежні аудитори. Зовнішній фінансовий контроль може включати податковий аудит, державний аудит, аудит фінансової звітності та інші форми незалежного огляду фінансової діяльності організацій.
Бюджетний контроль (Budgetary Control):	Це форма фінансового контролю, спрямована на моніторинг та управління бюджетами. Бюджетний контроль включає в себе процес планування, виконання та аналізу бюджетних видатків та доходів.
Аудит (Audit):	Незалежний огляд фінансової звітності та фінансової діяльності організації, здійснений аудитором з метою підтвердження достовірності та відповідності стандартам. Аудит може бути внутрішнім (виконується організацією самою або її внутрішніми аудитором) або зовнішнім (проводиться незалежною аудиторською фірмою).
Фінансовий контроль у сфері державних фінансів (Government Financial Control)	Це форма контролю, яка застосовується в державному секторі для моніторингу та управління державними фінансами, включаючи бюджетування, аудит та фінансовий аналіз державних органів і установ.
Корпоративний фінансовий контроль (Corporate Financial Control)	Ця форма контролю застосовується в корпоративному секторі і включає в себе методи і процедури для забезпечення ефективного управління фінансами підприємств та корпорацій.
Контроль фінансових ризиків (Financial Risk Control):	Це процес ідентифікації, оцінки та управління різного роду фінансовими ризиками, такими як кредитний ризик, ринковий ризик і операційний ризик.
Податковий контроль (Tax Control)	Ця форма контролю включає в себе моніторинг і дотримання податкових законів та правил, а також виявлення податкових правопорушень і їхнє припинення.

Ці види фінансового контролю можуть використовуватися окремо або комбінуватися в різних співвідношеннях, залежно від потреб та характеру суб'єктах управління.

Підсумовуючи, зазначимо, що класифікація видів, форм та методів фінансового контролю має важливе значення в сучасній науковій спільноті та практиці державного управління. За допомогою цих інструментів здійснюється контроль та нагляд за фінансовою діяльністю організацій, що допомагає досягати таких важливих цілей, як забезпечення фінансової стабільності, зменшення ризиків, збільшення ефективності та виконання законодавчих вимог.

Висновки до розділу 2

Фінансовий контроль має важливе значення для сталого розвитку організацій та держав. Він допомагає забезпечити фінансову стабільність, виявляти порушення, попереджати ризики та забезпечувати ефективне використання ресурсів.

Аналізуючи організацію системи фінансового контролю у зарубіжних країнах, можна виділити спільний напрямок у вдосконаленні принципів державного фінансового контролю, спрямований на забезпечення прозорості, ефективності та соціальної орієнтованості державної фінансової політики. Структура органів фінансового контролю визначається розмежуванням сфер контролю та розподілом повноважень. Різні країни можуть застосовувати як централізовані, так і автономні моделі організації фінансового контролю, пристосовуючи їх до своїх національних потреб і умов.

У цілому, наявність спільних завдань та принципів, адаптованих до національних реалій, свідчить про гнучкість і адаптивність систем фінансового контролю до різних умов і контекстів. Основним завданням залишається забезпечення відповідності державних фінансів нормам та ефективному управлінню ними, незалежно від обраної моделі фінансового контролю.

У науковій спільноті та практиці існує широкий спектр видів, форм та методів фінансового контролю. Ця різноманітність дозволяє вибирати та

застосовувати підходи, що найкраще відповідають виконання конкретних завдань.

Аудит як провідна форма фінансового контролю, вважається в наукових колах провідною формою фінансового контролю. Це відповідає міжнародним стандартам та практиці державного управління. Проте існують і інші форми фінансового контролю такі як ревізія, експертиза, аналіз, перевірка, моніторинг.

В сучасній науковій спільноті існує відсутність єдності щодо класифікації видів та форм фінансового контролю, а також відсутність конкретних нормативів. Для більшої чіткості та спрощення практичного використання цих інструментів, можливо, потрібне створення єдиної класифікації та нормативного регулювання.

Усі ці висновки підкреслюють важливість фінансового контролю як інструменту для забезпечення фінансової стабільності та ефективності, і підкреслюють необхідність подальшого дослідження та розвитку цього поля в науковій спільноті.

РОЗДІЛ 3. ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ СВІТОВОГО ДОСВІДУ В ОРГАНІЗАЦІЮ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

3.1. Аналітична оцінка діяльності системи державного фінансового контролю в Україні

Рахункова палата виконує свої функції від імені Верховної Ради України, стежачи за потоками коштів у Державний бюджет України і їхнім подальшим використанням, у відповідності до Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату» [53]. Основними принципами, на яких ґрунтується її робота, є законність, незалежність, об'єктивність, прозорість та неупередженість. Згідно згаданим законом, Рахункова палата виконує повноваження, надані їй Конституцією України, шляхом проведення різних видів державного зовнішнього фінансового контролю, таких як фінансовий аудит, аудит ефективності, експертиза, аналіз і інші контрольні заходи.

Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019-2024 роки визначає, що її головною метою є сприяння належному державному управлінню в Україні, яке є фундаментом сталого розвитку країни та забезпечення гідного життя громадян [39]. Це досягається через проведення незалежних зовнішніх аудитів публічних коштів і державного майна, а також надання рекомендацій для удосконалення управлінських рішень на підставі результатів аудитів.

Процес аналізу і контролю фінансів розпочинається з прогнозування доходів державного бюджету, планування доходів і видатків, а також контролю за збиранням доходів державного бюджету. Подальший крок - це моніторинг витрат публічних фінансів і завершується він перевіркою фінансової та бюджетної звітності під час фінансових аудитів. Рахункова палата виконує важливу роль у забезпеченні фінансової дисципліни і відкритості в управлінні державними фінансами.

Загальновідомо, що цілеспрямоване і ефективне використання державних фінансів має позитивний вплив на стабільність як бюджетної, так і фінансової системи країни, що забезпечує стійкість усієї економічної системи. Однак на жаль, на практиці спостерігається зростання обсягів неефективного

використання бюджетних коштів щорічно (див. табл. 3.1), і ця проблема має серйозні наслідки для держави, що відображається на стабільності фінансової системи та результативності виконання різних програм, включаючи оборонні закупівлі, а також впливає на соціально-економічний розвиток країни та благополуччя громадян.

Таблиця 3.1.

Структура та обсяги бюджетних порушень, виявлених Рахунковою палатою України у 2018-2022 рр., млн грн. [43]

Обсяг бюджетних порушень	2018	2019	2020	2021	2022
Усього, з них	17 040	3 49	26 284	74 448,3	58 616,7
- порушення і недоліки при адмініструванні дохідної частини бюджету	6 834,7	2 967,4	4 767,5	8 769,6	45 857,5
- порушення бюджетного законодавства	5 794,7	32 108,5	9 562,9	3 7954,7	4565,2
- неефективне управління державними коштами	4 410,9	14 684,1	11 928,0	27 724,0	7 171,1

Як свідчать дані таблиці 3.1., у 2021 році було виявлено бюджетних порушень на суму 74 448,3 млн грн., що майже втричі перевищує показники попереднього року, проте у 2022 році обсяг порушень становить 58 616,7 млн грн. Обсяги бюджетних порушень залишаються великими, і хоча ці цифри змінюються щорічно, такий стан речей є неприпустимим і має негативний вплив як на соціально-економічний розвиток країни, так і на стабільність фінансово-бюджетної системи та економічну стійкість країни.

Зокрема, у структурі бюджетних порушень на 2022 рік було виділено неефективне управління та використання бюджетних коштів на суму 7 171,1 млн грн., проте мають тенденцію до зменшення у порівнянні з 2021 роком, де порушення становили 27 724,0 млн грн. На нашу думку, неможливо досягти повної стабільності фінансової системи країни, якщо учасники бюджетного процесу не дотримуються основних принципів бюджетної системи України, зокрема, принципів ефективності та результативності використання бюджетних коштів. Навіть якщо гарантується ефективний розподіл бюджетних коштів, це є недостатнім, якщо не забезпечено їх ефективне та результативне використання.

Представлені дані стосовно структури порушень за 2022 рік (рис.3.1.), то суми порушень є серйозними, але вони не враховують всіх неефективних видатків у бюджетній системі країни.

Структура виявлених у 2022 році порушень та недоліків за напрямками
(загальна сума 58 млрд 616,7 млн грн)

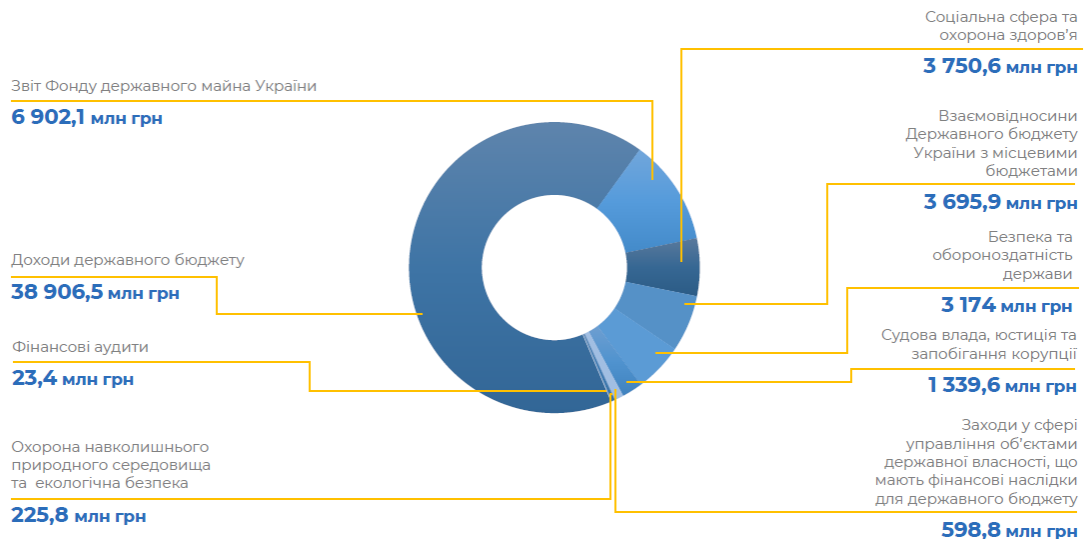


Рис. 3.1. Структура виявлених Рахунковою палатою порушень за напрямками у 2022 році

Складено автором на основі [43]

Неефективне використання бюджетних коштів має місце в різних галузях економіки та інвестиційних проєктах, включаючи виконання соціально-економічних програм та державних закупівель на оборону. Ця проблема є важливим дестабілізуючим фактором для фінансової системи країни та може вплинути на дефіцит бюджету та відволікання коштів на незавершені об'єкти та програми. В додатку Б, В наведено обсяг проведених перевірок Рахунковою Палатою України у 2022 році та структуру порушень бюджетного та іншого законодавства та пропозиції Рахункової Палати України.

Рахункова палата регулярно проводить моніторинг та аналіз виконання рекомендацій і пропозицій, які були затверджені на основі результатів аудитів. До закінчення 2022 року понад 70% рекомендацій, виданих Рахунковою палатою у

2021 та 2022 роках в рамках державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), були повністю виконані або перебувають в процесі виконання.

Практика проведення перевірок контролюючими органами свідчить про системність та повторюваність бюджетних порушень (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Оцінка результатів діяльності Державної аудиторської служби України
протягом 2020-2022 рр. [58-60]

Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відхи- лення 2021 до 2020	Відхи- лення 2022 до 2021
1. Виконано прямих доручень і звернень Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України, народних депутатів України	1142	1064	2072	-78	1008
2. Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі:	10744	12039	12991	1295	952
– ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності (всього)	917	1024	446	107	-578
– ревізій виконання місцевих бюджетів	11	9	2	-2	-7
- перевірок закупівель	122	528	587	406	59
– перевірок у складі робочих груп (комісійних перевірок)	1	2	0	1	-2
– моніторингів закупівель	9693	10485	11958	792	1473
3. Проведено зустрічних звірок	3153	2695	1578	-458	-1117
4. Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених контролем (всього)	6132	7436	8726	1304	1290
5. Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення (всього)	5599	6032	6543	433	511
6. Розглянуто звернень громадян, посадових осіб підприємств, установ і організацій	5034	5405	2479	371	-2926
7. Ініційовано прийняття законодавчих і нормативно-правових актів	26	9	2	-17	-7
– у тому числі регуляторних	2	1	0	-1	-1
8. Прийнято законодавчих і нормативно-правових актів	10	1	1	-9	0
9. Оприлюднено результатів роботи (в друкованих та інтернет-виданнях, через телебачення, радіомовлення тощо)	11494	11414	5900	-80	-5514
Всього	43334	46095	40292	2761	-5803

Важливо відзначити, що багато рекомендацій Рахункової палати мають системний характер і стосуються потреби внесення змін до законодавчих та інших нормативно-правових актів. Це процес, який вимагає часу і уважної розробки, оскільки внесення змін до нормативно-правового середовища є складним завданням. Рахункова палата продовжує відстежувати виконання таких рекомендацій і працює над їхньою реалізацією в майбутньому.

Так, за даними Держаудитслужби, у 2022 році було проведено 40 292 контрольні заходи, що на 9% менше, ніж у 2020 році [58-60] Фінансові порушення у 2022 році виявлені в різних сферах, включаючи (рис. 3.2.):

- фінансово-господарської діяльності (3,73%).
- перевірка обсягу процедур закупівель (4,52%).
- моніторинг закупівель (92,05 %).

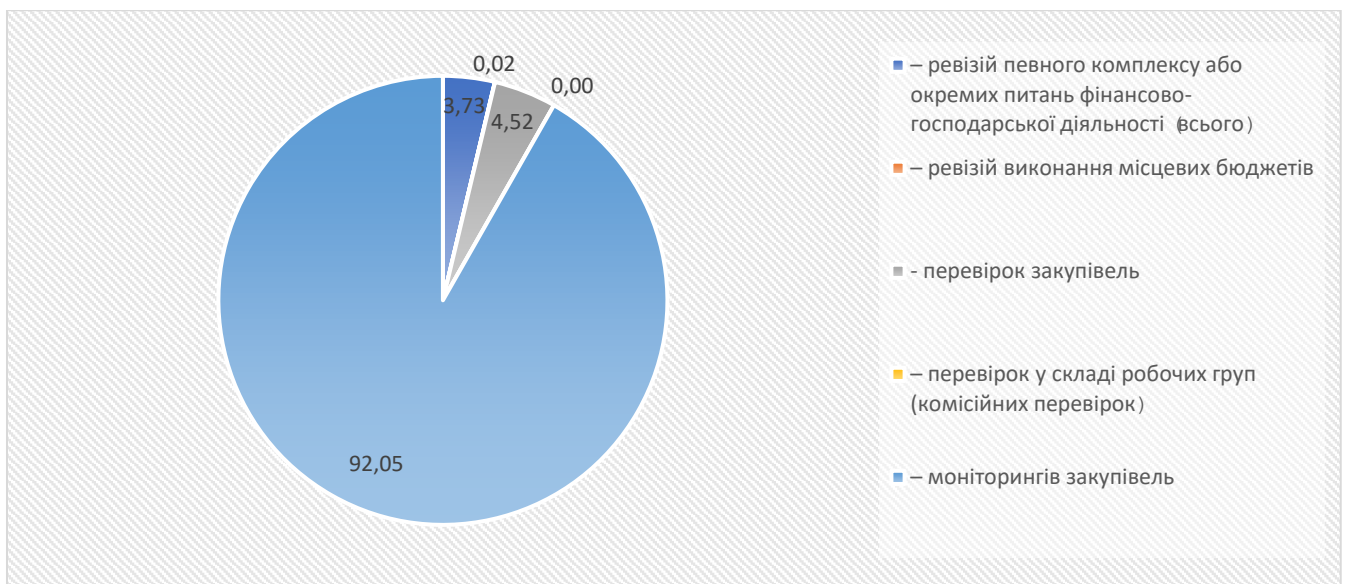


Рис.3.2. Структура проведених контрольних заходів Державною аудиторською службою України за 2022 рік, %

Складено автором на основі [60]

Ці дані свідчать про те, що бюджетні порушення залишаються актуальною проблемою, і їхнє виявлення та усунення є важливим завданням для забезпечення ефективного управління фінансовими ресурсами держави.

Виявлені порушення Державною аудиторською службою України за аналізований період (табл.3.3) свідчать, що всього фінансових порушень, які призвели до втрат за 2022 рік - 1368914,2 та на 112165 більше ніж у 2021 році.

Найбільшу частку у структурі виявлених порушень становлять порушення щодо фінансових і матеріальних ресурсів - 56,57% та порушення щодо процедур закупівель - 22,41 % (рис. 3.3).

Таблиця 3.3

Оцінка результатів виявлених порушень та недоліків Державною аудиторською службою України протягом 2020-2022 рр. [58-60]

Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відхи- лення 2021 до 2020	Відхи- лення 2022 до 2021
1. Обсяг охоплених контролем фінансових і матеріальних ресурсів	1013293,6	779804,7	774391,6	-233489	-5413,1
2. Обсяг охоплених контролем процедур закупівель	228506,6	293494,6	306833,1	64988	13338,5
3. Виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, у тому числі:	154425,2	14750,5	99853,8	-139675	85103,3
3.1. Недоотримано фінансових ресурсів	151632,9	5841,3	60833,0	-145792	54991,7
3.2. Проведено витрат з порушенням законодавства (всього) у тому числі:	2792,2	8909,1	39020,8	6116,9	30111,7
– нецільові витрати державних ресурсів	312,7	1746,6	284,9	1433,9	-1461,7
– незаконні витрати	2309,8	7124,8	38666,3	4815	31541,5
– недостачі	161,7	37,6	69,5	-124,1	31,9
4. Виявлено порушень законодавства у сфері закупівель	152590,0	153173,8	162882,6	583,8	9708,8
5. Виявлено порушень законодавства, що призвели до недоотримання фізичними особами належних їм фінансових і матеріальних ресурсів	26,9	137,5	488,5	110,6	351
6. Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	32342,3	10029,1	18422,8	-22313,2	8393,7
6.1. Упущені вигоди/неотримані доходи	27967,0	5299,6	3264,8	-22667,4	-2034,8
6.2. Непродуктивні/зайві витрати	4375,2	4729,5	15158,0	354,3	10428,5
7. Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у подальшому	71424,4	5359,0	6041,8	66065,64	682,8
7.1. Упущені вигоди/неотримані доходи	70691,0	967,8	1725,9	-69723,2	758,1
7.2. Непродуктивні/зайві витрати	733,3	4391,2	4315,8	3657,9	-75,4
Разом фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	1652609	1256749,2	1368914,2	-395860	112165



Рис.3.2. Структура виявлених порушень, що призвели до витрат Державною аудиторською службою України за 2022 рік, %

Складено автором на основі [60]

У 2022 році було виявлено різноманітні фінансові порушення, які розділяються на кілька основних категорій, в звіті подано такі дані:

- порушення в частині фінансових і матеріальних ресурсів, що становлять 56,5% від загальної кількості порушень. це включає в себе неправомірне використання та управління ресурсами, що може призвести до їхньої втрати або недоотримання.
- порушення в обсязі процедур закупівель, які становлять 22,4% від загальної кількості. ці порушення включають недотримання встановлених процедур та вимог при закупівлях, що може призвести до недоотримання фінансових ресурсів або витрат, які не є цільовими.
- недотримання законодавства, що призвело до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, включаючи недоотримання грошових коштів, незаконні видатки, нецільові витрати державних ресурсів та недостачі, становлять 7,2% від загальної кількості порушень.

- зловживання у сфері закупівель, що складають 11,9% від загальної кількості. ці порушення включають в себе недостатню чесність та чесність у процесі закупівель, що може призвести до недоотримання ресурсів або недоліків у цих операціях.
- порушення, що призвели до недоотримання фізичними особами належних їм фінансових і матеріальних ресурсів, складають всього 0,04%.

Ці дані свідчать про різноманітні фінансові порушення, які потребують уваги та контролю з боку відповідних органів для запобігання втратам ресурсів і забезпечення ефективного управління ними.

У звіті також зазначено, що відповідно до виявлених порушень, Державною аудиторською службою були вжиті наступні контрольні заходи:

- передача матеріалів перевірок до правоохоронних органів.
- проведення досудових розслідувань.
- притягнення осіб до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності.
- призупинення асигнувань і зменшення бюджетних призначень розпорядникам коштів.
- подання позовів до суду щодо відшкодування втрат ресурсів.
- направлення інформації до державної служби фінансового моніторингу щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом.

У цілому, звіт відображає діяльність Державної аудиторської служби у виявленні і ліквідації фінансових порушень, що сприяє покращенню фінансової дисципліни та ефективному використанню ресурсів.

Отже, на сьогодні існує проблема неефективного використання бюджетних коштів в Україні, що має серйозні наслідки для держави, включаючи стабільність фінансової системи та соціально-економічний розвиток країни. Рахункова палата та Держаудитслужба відіграє важливу роль у забезпеченні фінансової дисципліни та відкритості в управлінні державними фінансами, що сприяє ефективному використанню бюджетних коштів.

3.2. Модернізація системи державного фінансового контролю України з урахуванням світового досвіду

Однією з ключових причин кризових ситуацій, що виникали в українській економіці впродовж останніх років, є недостатня увага до державного фінансового контролю, який у розвинених країнах виступає дієвим інструментом для забезпечення ефективності управління публічними фінансами. Необхідність вирішення проблем у сфері функціонування державного фінансового контролю в Україні обумовлена об'єктивною потребою вдосконалення національної фінансової системи. Ця необхідність неможлива без зменшення кількості порушень у бюджетній сфері та зміцнення фінансової дисципліни в економіці загалом.

Вплив державного фінансового контролю на розвиток усіх рівнів фінансової системи надзвичайно великий, і ефективність цього контролю є ключовим фактором для досягнення наступних результатів:

- зменшення порушень у фінансовій та господарській діяльності підприємств.
- подолання соціально-економічної нестабільності та, як наслідок, підвищення довіри до державних інститутів.
- забезпечення належного рівня виконання соціальних зобов'язань на рівні держави та територіальних громад в умовах бюджетного планування та ухвалення управлінських рішень.
- надання якісних державних послуг платникам податків.

Важливо відзначити, що на сучасному етапі формування єдиної системи державного фінансового контролю українська система має враховувати чинну законодавчу базу, враховувати пропозиції щодо формування та зміцнення незалежного фінансового контролю, враховувати правові засади його функціонування, структуру та організацію. Повинно бути чіткою метою створення системи державного фінансового контролю, визначенням розподілу повноважень органів цього контролю під час контрольної та аналітичної роботи,

а також удосконаленням та координацією діяльності всіх контролюючих органів в єдиній системі державного контролю.



Рис.3.3. Складові системи державного фінансового контролю

Складено автором

З урахуванням цих складових важливо розробити концепцію єдиної системи державного фінансового контролю, яка сприятиме зміцненню контрольних функцій держави над публічними коштами, запобіганню фінансових порушень у господарській сфері, підвищенню ефективності роботи контролюючих органів.

Сучасний стан економічного розвитку України характеризується великими змінами і реформами у всіх сферах суспільного життя, включаючи публічне управління. Система державного фінансового контролю також зазнає перетворень, де контроль над фіскальними процесами набуває більш консультативного характеру, а функції контролю зосереджені на рівні окремих бюджетних установ. Однак висока кількість фінансових порушень та рівень корупції свідчать про необхідність реформування цієї системи.

Для ефективного реформування системи державного фінансового контролю важливо визначити чітку ієрархію контрольних функцій, права та обов'язки контролюючих органів, і встановити різновиди контролю, такі як зовнішній та внутрішній контроль. Такий підхід дозволить створити єдину систему державного фінансового контролю, яка буде діяти без зайвої бюрократії та забезпечить високий рівень ефективності та дієвості контролюючих органів.

Розміри порушень чинного бюджетного законодавства, включаючи незаконне та нецільове використання ресурсів учасниками бюджетного процесу, є значними і стали зростати кожен рік, особливо в умовах війни. Отже, необхідно надавати пріоритетне значення зміцненню інституційних основ попереднього та поточного контролю за станом публічних фінансів та виконанням бюджетів на всіх рівнях. Напрямом зусиль органів Державного фінансового контролю має бути усунення виявлених порушень та застосування санкцій до порушників. Проте тривалий час ця практика не сприяла підвищенню ефективності управління фінансовими ресурсами держави, особливо в бюджетній сфері.

Важливо проводити розрізнення між поняттями «нецільове» та «незаконне» використання ресурсів, оскільки для кожного з цих видів порушень передбачені окремі заходи та види відповідальності. Незаконне використання зазвичай означає витрати, які порушують усі або частину норм чинного законодавства. З іншого боку, «нецільове» використання державних ресурсів вказує на відхилення між фактичним обсягом використання коштів і обсягом бюджетних асигнувань, а також їхнім цільовим призначенням [34, 46, 47, 57].

Організація контролю та застосування санкцій в Україні має важливий вплив на ефективність системи державного фінансового контролю. Наявність істотних розбіжностей і різниць у підходах контролюючих органів різних рівнів призводить до ускладнення контрольних процесів і може сприяти порушенням та зловживанням у різних сферах державної діяльності.

Проблема відсутності єдиної методології, стандартів і підходів до контрольної діяльності призводить до розбіжностей у роботі різних контролюючих органів. Це робить неможливим порівняння та оцінку ефективності цих органів на основі єдиної системи критеріїв і показників.

Також, методичні труднощі і відсутність єдиного підходу у вимірюванні результатів контрольної діяльності створюють перешкоди для об'єктивного визначення результатів та їх прив'язки до бюджетних видатків. Це може ускладнити відслідковування соціально значущих результатів контрольної роботи.

Описані проблеми, також, стосуються недоліків у бюджетному процесі, які спричиняють порушення та зловживання в різних сферах державної діяльності. Для поліпшення системи державного фінансового контролю та підвищення її ефективності, необхідно забезпечити єдиною системою методологічних засад, стандартів та критеріїв для контрольної діяльності. Також, важливим є затвердження стандартів для створення ефективного механізму контролю та протидії порушенням та зловживанням у використанні бюджетних коштів та державного майна.

Крім того, вдосконалення кадрового забезпечення, матеріально-технічного та інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів, а також посилення відповідальності керівників на різних рівнях управління є необхідними для підвищення ефективності системи контролю.

Згідно зі сучасною практикою контрольної роботи, є важливим також використання ризикоорієнтованого підходу при виборі об'єктів контролю та розробці контрольних заходів.

Узагальнюючи, для поліпшення системи державного фінансового контролю в Україні необхідно розробити єдині концептуальні підходи, стандартизувати методи і форми контролю, забезпечити належне кадрове, матеріально-технічне та інформаційно-аналітичне забезпечення, і впровадити ризикоорієнтований підхід у контрольній діяльності.

На сучасні процеси реформування системи державного фінансового контролю в Україні покладають значні сподівання щодо досягнення позитивних результатів. Ці результати охоплюють поліпшення науково-методичного забезпечення контрольних органів, впровадження практики державного фінансового аудиту, оцінки ефективності, гармонізації українського

законодавства зі законодавством Європейського Союзу та застосування міжнародних стандартів в цьому процесі.

Зокрема, згідно з обов'язками перед Європейським Союзом, Україна зобов'язана гармонізувати своє законодавство з європейськими стандартами та практиками. Створення цілісної системи державного фінансового контролю відіграє важливу роль у цьому процесі. Однак ця система не обов'язково повинна включати єдиний центральний орган, але повинна забезпечувати ефективну координацію та гармонізацію діяльності різних контрольних органів та створення єдиної системи стандартів фінансового контролю.

Однією з ключових задач є створення ефективної системи органів державного аудиту та покращення нормативно-правової бази для їх функціонування. Гармонізація національного законодавства з вимогами Європейського Союзу, включаючи правові акти, політичні та правові практики, також є важливим завданням.

Крім того, важливим є впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності у практику контрольних органів, а також узгодження фахової термінології з міжнародними організаціями, такими як INTOSAI та EUROSAI.

Отримання Україною статусу кандидата на вступ до Європейського Союзу вимагає розв'язання складних завдань і впровадження внутрішнього та зовнішнього контролю, спрямованих на досягнення високих стандартів в фінансовому контролі та дотримання європейських стандартів і практик. Подальший розвиток системи державного фінансового контролю має забезпечити ефективну координацію та гармонізацію роботи різних контрольних органів та впровадження єдиної системи стандартів фінансового контролю.

Підсумовуючи вищесказане, важливо відзначити, що система державного фінансового контролю повинна базуватися на принципах єдиної системи та мати єдину методологічну та правову основу. Це сприятиме розвитку конституційних норм, які визначають механізм взаємодії між органами законодавчої та виконавчої влади.

Висновки до розділу 3

Рахункова палата України забезпечує ефективність контролю за фінансами та державним майном. Основні принципи роботи Рахункової палати включають законність, незалежність, об'єктивність, безпристрасність, прозорість та неупередженість. Її завданням є здійснення різних видів державного зовнішнього фінансового контролю, таких як фінансовий аудит, аудит ефективності, експертиза та аналіз фінансових процесів.

Проте, існують проблеми неефективного використання бюджетних коштів в Україні, що має серйозні наслідки для держави, включаючи стабільність фінансової системи та соціально-економічний розвиток країни. Рахункова палата відіграє важливу роль у забезпеченні фінансової дисципліни та відкритості в управлінні державними фінансами, що сприяє ефективному використанню бюджетних коштів.

Державна аудиторська служба також проводить контрольні заходи для реагування на порушення, включаючи передачу матеріалів до правоохоронних органів, проведення розслідувань, притягнення осіб до відповідальності та інші заходи для забезпечення фінансової дисципліни та ефективного використання ресурсів.

Україна знаходиться на шляху реформування системи державного фінансового контролю з метою покращення ефективності та гармонізації її дії з європейськими стандартами. Основні завдання включають у себе створення єдиної системи органів державного аудиту, удосконалення нормативно-правової бази, гармонізацію законодавства з ЄС, впровадження міжнародних стандартів та узгодження фахової термінології. Отримання статусу кандидата на вступ до Європейського Союзу вимагає високих стандартів у фінансовому контролі та відповідності європейським нормам. Усе це сприятиме покращенню системи державного фінансового контролю в Україні, забезпечуючи єдину методологічну та правову базу та підсилюючи взаємодію між органами законодавчої та виконавчої влади.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі проведено теоретичне дослідження, а також розроблено та запропоновано практичні заходи для організації та функціонування систем державного фінансового контролю. Під час проведення дослідження було сформовано висновки методичного, організаційного та практичного характеру, які відображають практичний внесок у вирішенні поставлених завдань та досягненні мети дослідження.

Організація державного фінансового контролю є складним процесом, який вимагає чітких принципів та стандартів. Незалежність органів контролю та адаптація міжнародних стандартів до національного законодавства є ключовими чинниками для ефективного контролю фінансів держави. Міжнародні організації, такі як INTOSAI, важливі для обміну досвідом та підтримки стандартів контролю на світовому рівні. Лімська декларація визначає основні принципи контролю для багатьох країн та підкреслює важливість незалежності та вищих стандартів кваліфікації для членів вищого контрольного органу.

Міжнародні стандарти контролю встановлюють базові засади, які сприяють підвищенню ефективності та якості національних систем ДФК, проте вони повинні бути адаптовані до конкретних потреб та особливостей кожної країни. Загалом, аналіз світового досвіду в організації державного фінансового контролю є важливим для подальшого вдосконалення національної системи контролю та підвищення її ефективності. Уніфікація та стандартизація грають важливу роль у досягненні прозорості та ефективності в цій сфері, сприяючи підвищенню професіоналізму фахівців та покращенню аудиторської діяльності.

Державний фінансовий контроль, як інструмент управління, сприяє фінансовій стабільності, мінімізації ризиків управління та ефективності використанню ресурсів. Аналізуючи зарубіжний досвід, можемо побачити загальні принципи та завдання у вдосконаленні систем фінансового контролю, включаючи прозорість, ефективність та соціальну орієнтованість.

Різні країни використовують різні моделі організації фінансового контролю, пристосовуючи їх до своїх потреб та умов. Важливо, що системи

фінансового контролю залишаються гнучкими та адаптивними до конкретних умов і контекстів.

Різноманітність видів, форм та методів фінансового контролю дозволяє вибирати та застосовувати підходи, що найкраще відповідають виконанню конкретних завдань. Аудит є провідною формою фінансового контролю, але інші підходи також важливі.

На сьогодні немає єдності в класифікації та нормативному регулюванні видів та форм фінансового контролю. Спрощення цієї системи шляхом створення єдиної класифікації та нормативного регулювання може сприяти більш чіткому та ефективному використанню цих інструментів.

Рахункова палата України та Державна аудиторська служба відіграють важливу роль у забезпеченні ефективного контролю за фінансами та державним майном. Вони дотримуються основних принципів, таких як законність, незалежність, об'єктивність, прозорість та неупередженість, що сприяє підвищенню фінансової дисципліни та відкритості в управлінні бюджетними ресурсами. Проте, проблеми неефективного використання бюджетних коштів в Україні продовжують існувати, і реформування системи державного фінансового контролю стає важливим завданням. Гармонізація з європейськими стандартами та удосконалення правової бази є кроком у напрямку підвищення ефективності цієї системи та забезпечення її відповідності міжнародним нормам.

Для забезпечення належного рівня ефективності та результативності державного фінансового контролю, доцільно забезпечити виконання наступних ключових аспектів. Підвищення професіоналізму працівників контролюючих органів щодо планування, оформлення та фіксації результатів перевірок. Це можна досягти через постійне навчання і підвищення кваліфікації, а також впровадження досягнень науково-технічного прогресу, зокрема у сфері цифрових технологій.

Розроблення єдиної методології контрольної діяльності та впровадження міжнародних стандартів державного фінансового контролю, що надасть можливість створити інформаційну базу щодо запланованих і проведених

перевірок та виявлених порушень, уніфікувати інформаційне забезпечення і зробити роботу контролюючих органів більш прозорою.

Визначення векторів системи державного фінансового контролю з чіткими принципами взаємодії між органами зовнішнього та внутрішнього контролю. Також важливо визначити об'єкти, які будуть під постійним контролем та наглядом держави. Загальна мета цих заходів - створити ефективну та результативну систему державного фінансового контролю, яка буде сприяти підвищенню довіри громадськості та ефективному використанню державних фінансових ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. About the International Federation of Accountants: IFAC. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac>.
2. Antoniuk O. R. Ризико-орієнтований підхід у фінансовому контролі як елемент. *Bulletin National University of Water and Environmental Engineering*, 2020, 3.91: 3-12.
3. European Confederation of Institutes of Internal Auditing. URL: <https://www.eciia.eu/whatis-internal-auditing/>.
4. Full Members. International Organization of Supreme Audit Institutions: веб-сайт. URL: <https://www.intosai.org/about-us/members/full-members>
5. INTOSAI's motto. International Organization of Supreme Audit Institutions : веб-сайт. URL: <https://www.intosai.org/documents/open-access>
6. Lefter, V., Roman, C., Sendroiu, C., Roman, A. Improving the Financial Control. A Priority of Corporate Management Nowadays. *Theoretical and Applied Economics*. 2007. Vol. 4(509). P. 29-36. URL: https://www.academia.edu/13437868/Improving_the_Financial_Control_A_Priority_of_Corporate_Management_Nowaday
7. Lyubenko A. Standartization of state financial control of the basis of system approach. *Economika*. 2015. № 94 (1). P. 52 - 60.
8. Meiss K.-M., et al. Improvement of public financial control in the context of ensuring financial security of the state. *Economic annals-XXI*, 2017, 168: 63-68.
9. Supreme Audit Institution (SAI). International Organization of Supreme Audit Institutions: веб-сайт. URL: <https://www.intosai.org/about-us/overview>
10. Tatuev A. A., et al. Contemporary financial control: challenges, contradictions and digital tools for development. *Дайджест-фінанси*, 2019, 24.1 (249): 109-120.
11. The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. International Organization of Supreme Audit Institutions: веб-сайт. URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>.
12. Welcome to the world of Public Internal Financial Control: Booklet by the European Commission. Brussels: Directorate-General for Budget, 2006. 54 p.

13. Александрович О. О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід. *Теорія та практика державного управління*, 2014, 4: 375-382.
14. Баранюк Ю. Р. Європейський досвід інституціоналізації державного фінансового контролю. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*, 2018, 2.29: 78-82.
15. Баранюк Ю. Р. Інституціоналізація державного фінансового контролю. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*, 2018, 1: 150 - 166.
16. Бардаш С. Концептуалізація трансформації державного фінансового контролю України. *Scientific Collection «InterConf»*, 2022, 126: 62-67.
17. Бортняк В. А. Форми і методи здійснення фінансового контролю в Україні. *Академічні візії*, 2022, 13.
18. Височан О. С., Литвиненко Н. О. Порядок проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів: INTOSAI-підхід. *Проблеми системного підходу в економіці*, 2019, 3 (2): 184-193.
19. Галунько В. В., Мосьондз С. О. Фінансовий контроль з позиції правового регулювання в ЄС: аналіз перспектив розвитку в Україні. *Академічні візії*, 2022, 13.
20. Голоядова Т. О. Міжнародний досвід вищих органів державного фінансового контролю США, Франції, Великобританії, Німеччини та перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2014. № 11. С. 105-107.
21. Гордей О. Д. Державний фінансовий контроль в Україні: зарубіжний досвід. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2021. № 6 (76). С. 87 - 92
22. Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципові відмінності. *Інвестиції: практика та досвід*, 2017, 22: 103-108.
23. Гупаловська М.Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України: дис. ...канд. екон. наук: 08.00.08. Тернопіль, 2012. 235 с.
24. Дмитренко В. І. Імплементация міжнародного досвіду державного аудиту для забезпечення економічної безпеки України. *Агросвіт*, 2020, 10: 65-70.

25. Долбнєва Д. Стан та необхідність стандартизації державного фінансового контролю в Україні. Часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2016. № 1. С. 96 - 101.
26. Жураковський Т. Б. Проблема детермінації державного фінансового контролю в сучасних умовах. URL: http://academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Zhurakovskyy.pdf.
27. Завистовська Г. І. Зарубіжний досвід урядового фінансового контролю. Економічний аналіз: зб. наук. Праць. Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. Том 18. № 1. С. 156-161.
28. Ключка О. В., Ключка С. С. Світова практика організації державного фінансового контролю та можливість її адаптації в Україні. Aktual'ni Problemy Ekonomiky Actual Problems in Economics. 2021(240):93-104.
29. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М., Лозинський Ю. Р. Правове регулювання фінансового контролю в Україні: навчальний посібник. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с.
30. Колпакова А. Державний фінансовий контроль на сучасному етапі: огляд концептуальних засад. International Science Journal of Management, Economics & Finance. Vol. 2, No. 1, 2023, pp. 9-18. doi: 10.46299/j.isjmef.20230201.02.
31. Косова Т., Шевченко В. Вищий державний фінансовий контроль в умовах євроінтеграції України. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*, 2018, 1: 121-129-121-129.
32. Куліш А.М. Міжнародні стандарти державного фінансового контролю. Правові горизонти. 2019. Вип. 18 (31). С. 123-127
33. Лазарева Н. Міжнародна практика фінансового контролю. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*, 2015, 16.6: 84-88.
34. Магута Р. М. Напрямки удосконалення державного фінансового контролю в Україні. Вісник. Економічна наука. 2012. С. 94-97 URL: http://www.rusnauka.com/17_AND_2010/Economics/68822.doc.htm 10.

35. Марушко Н. С., Горбан І. М. Механізм протидії шахрайству інструментами внутрішнього контролю. *Приазовський економічний вісник*. 2021. №1 (24). <http://rev.kpu.zp.ua/vypusk-1-24>
36. Методика визначення автоматичних індикаторів ризиків: Наказ Міністерства фінансів України від 28 жовт. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1284-20#Text>
37. Молчанов Д. Удосконалення адміністративно-правового регулювання фінансового контролю та моніторингу як засобів протидії тінізації економіки України з урахуванням міжнародного досвіду. *Підприємництво, господарство і право*, 2017, 10: 117-122.
38. Навродська М.; Артюх О. Державний фінансовий контроль: міжнародний досвід. *Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]*, 2018, 4: 129-140.
39. Невідомий В. І., Канонішена-Коваленко К. В. Нова якість Рахункової палати України: стратегія розвитку. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка*, 2019, 3 (204): 40-50
40. Обушна Н. Міжнародні стандарти INTOSAI як інструмент підвищення ефективності аудиту в системі публічного управління. Ефективність державного управління. 2017. № 2 (51). С. 229 - 240.
41. Офіційний сайт National Audit Office. URL: <https://www.nao.org.uk/about-us/>.
42. Офіційний сайт U. S. Government Accountability Office. Overview. URL: <https://www.gao.gov/about/>.
43. Офіційний сайт Рахункової палати України. URL: <http://rp.gov.ua/home/>
44. Піхоцька М. Р. Проблеми розвитку державного фінансового контролю в Україні. *Світ фінансів*, 2023, 1 (74): 83-92.
45. Піхоцька О. М.; Піхоцька М. Р. Досвід країн ОЕСР у організації державного фінансового контролю. *Scientific notes of Lviv University of Business and Law*, 2022, 34: 194-201.
46. Піхоцький В. Ф., Піхоцька О. М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2018. 484 с.

47. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис. д.е.н., Львів, 2015. 530 с.
48. Погрішук Г., Головай. Н. Сучасні проблеми та перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні. *Економіка та суспільство*, 2022, 46.
49. Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати : Рішення Рахункової палати від 10 лист. 2015 р. № 8-6. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_4.pdf (дата звернення: 13.09.2021).
50. Приймак С., Сподарик Т. Тенденції функціонування вітчизняної системи фінансового контролю в контексті імплементації світового досвіду. *Збірник наукових праць ЛОГОС*, 2020, 128-132.
51. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдженню зброї масового знищення: Закон України № 361-IX від 06.12.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>.
52. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
53. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>
54. Радіонов Ю. Д. Державні фінанси в забезпеченні стабільності фінансової системи країни. *Економіка України*, 2022, 9: 77-98.
55. Решетов В. О., Прокопова, А. В. Структура та особливості діяльності міжнародної організації вищих органів контролю (аудиту) - INTOSAI. *Для наукових працівників, викладачів, аспірантів, студентів, практиків.*, 2019, 205.
56. Романчук Р. В. Розвиток напрямів організації та реалізації державного фінансового контролю в Україні. 2023. дис. ...канд. наук з держ. упр.: 08.00.08. URL: <https://nuczu.edu.ua/images/topmenu/science/spetsializovani-vcheni-rady/disRomanchuk.pdf>
57. Сисоєва І.М., Добіжа Н.В. Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні. *Вісник. Економічна наука*. 2021. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/18_2021/4.pdf.

58. Статистичний звіт Державної аудиторської служби за 2020 рік. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/71>.
59. Статистичний звіт Державної аудиторської служби за 2021 рік. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1985>.
60. Статистичний звіт Державної аудиторської служби за 2022 рік. URL: <https://www.dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/2652>.
61. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник. Харків: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. 549 с.
62. Хмельков А. В. Еталонна модель агента інституту контролю: продукт досвіду INTOSAI. 2019. URL: <https://www.researchgate.net/profile/Andrii-Khmelkov/>
63. Хмельков А. В. Інституційний дизайн моделі фінансового контролю: компаративний аналіз ідеалу та реалій // Соціальна економіка. Вип. 64. 2022. С. 79-102 .
64. Якимчук І. М. Державний фінансовий контроль в Україні та перспективні напрями його вдосконалення. *Економіка та держава*, 2021, 7: 34-39.

ДОДАТКИ

