

ТАВРІЙСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ В. І. ВЕРНАДСЬКОГО

ДЕРЖАВНА НАУКОВА УСТАНОВА «ІНСТИТУТ ІНФОРМАЦІЇ,
БЕЗПЕКИ І ПРАВА НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ ПРАВОВИХ НАУК
УКРАЇНИ»

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

УДК 342.351:336.1

БОРТНЯК ВАЛЕРІЙ АНАТОЛІЙОВИЧ

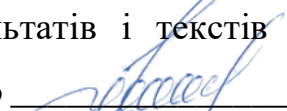
ДИСЕРТАЦІЯ

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
В УКРАЇНІ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА**

Спеціальність 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень.

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають містити
посилання на відповідне джерело  Бортняк В. А.

Науковий консультант : МОСЬОНДЗ СЕРГІЙ ОЛЕКСАНДРОВИЧ, доктор
юридичних наук, професор, проректор з навчально-методичної наукової роботи та якості
освіти ПВНЗ «Університет сучасних знань»

Київ 2024

АНОТАЦІЯ

Бортняк В.А. Адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні: теорія та практика. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук. зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського. Державна наукова установа «Інститут інформації, безпеки і права Національної академії правових наук України». Київ, 2024

В роботі досліджено функціонування фінансової системи держави, що завжди відбувається в умовах обмеженості фінансових ресурсів, а тому вимагає високого рівня ефективності їх перерозподілу та використання для розв'язання завдань публічного управління в усіх без винятку сферах суспільного буття. Держава бере на себе зобов'язання перед своїми громадянами та повинна їх виконувати саме за рахунок якісного управління власними фінансами.

Отже, актуальність дисертаційного дослідження викликана вимогами соціально-економічних та суспільно-політичних реалій, притаманних розвитку фінансового сектору, та особливостями сучасного етапу розвитку державотворчих процесів, який пов'язаний із остаточним цивілізаційним вибором України демократичного шляху розвитку в єдиному Європейському Співтоваристві.

Мета дослідження полягає в тому, щоб на підставі комплексного аналізу теоретичних джерел, нормативно-правових актів, історичного досвіду, сучасного стану та зарубіжного досвіду регулювання фінансового контролю запропонувати найбільш прийнятні напрямки удосконалення адміністративно-правових засад фінансового контролю в Україні.

Об'єктом дисертаційного дослідження є система суспільних відносин із забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні.

Предметом дослідження є адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є комплексним дослідженням адміністративно-правових засад фінансового

контролю в Україні.

В роботі запропоновано вдосконалення адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні шляхом створення муніципального аудиторського комітету як консультативно-дорадчого органу, який забезпечуватиме методологічний супровід, інформаційно-аналітичну складову діяльності із внутрішнього фінансового контролю органів місцевого самоврядування та організацій, підприємств, установ комунальної форми власності. Крім того, з метою підвищення ефективності реалізації внутрішнього фінансового контролю запропоновано введення в органах державної влади та місцевого самоврядування, які є розпорядниками державних та місцевих фінансів у розмірі, що перевищує 25 млн. грн. у межах фінансового року, посади Головного спеціаліста з питань запобігання та виявлення фінансових порушень.

Розроблено та запропоновано для практичного застосування з метою виявлення потенційно необхідних напрямків уніфікації національних стандартів реалізації фінансового контролю до міжнародних матрицю оцінювання реального стану системи адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю на предмет відповідності її вимогам міжнародних контролювальних органів та груп запобігання фінансовим зловживанням і злочинам. Використання такої матриці дасть змогу отримувати достовірну інформацію з приводу того, які заходи доцільно реалізовувати в процесі такої уніфікації, а які не матимуть належного рівня ефективності.

Запропоновано підвищити ефективність інституційного забезпечення здійснення фінансового контролю шляхом запровадження спеціального механізму інформаційно-аналітичної та функціональної координації та кооперації органів фінансового контролю, який стане важливим елементом для досягнення синергетичного ефекту від співробітництва та об'єднання функціональних спроможностей всіх без винятку суб'єктів, що здійснюють фінансовий контроль.

Удосконалено методологічний інструментарій пізнання сутності та природи фінансового контролю, що виявилось у збалансованому поєднанні методів державо-правової науки (у процесі дослідження фінансового контролю як функції

держави) та науки адміністративного права (під час визначення правової природи та організаційно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю), що дало змогу розробити особливий інструментарій, завдяки якому стало можливим визначення особливої структури відносин у сфері його реалізації.

Розкрито процес визначення ієрархії органів фінансового контролю, принципів їхньої взаємодії та координації. У зв'язку з чим вважаємо доцільним наділення Держаудитслужби роллю вищого органу державного фінансового контролю, правовий статус якої суттєво доповнюється елементами адміністративно-правового забезпечення з урахуванням потреб виконання вимог уніфікації вітчизняного законодавства до вимог європейського.

Подано модель участі органів місцевого самоврядування в процесі реалізації фінансового контролю шляхом розширення можливостей таких органів реалізовувати власні повноваження у сфері місцевих фінансів, а також здійснювати заходи з фінансового контролю за місцевими бюджетами та місцевими фінансами, що пропонується закріпити на законодавчому рівні, доповнюючи та деталізуючи положення ст. 28 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», в частині визначення ролі та кола повноважень тимчасових контрольних комісій в аналізованій сфері.

Набуло подальшого розвитку дослідження адміністративно- правової природи фінансового контролю, яка розкривається через такі детермінанти: проголошується публічність контролю, здійснення його на користь держави і, зрештою, народу країни; висновки та факти, зафіксовані органом контролю, набувають характеру попередньої ймовірної, неверифікованої інформації; оскарженню підлягає процесуальна форма, що забезпечує реалізацію правової ініціативи контролюваного щодо захисту ним свого матеріально-правового інтересу.

Організація та здійснення контролю за своєчасним виконанням доходних та видаткових статей бюджетів та бюджетів позабюджетних фондів за обсягом, структурою, а також цільовим призначенням. Це включає перевірку дотримання запланованих обсягів доходів та видатків, аналіз структури витрат та призначення

коштів, а також перевірку відповідності цільового призначення видатків.

Визначення доцільності та ефективності витрачання державних коштів та використання державної власності. Фінансовий контроль спрямований на оцінку раціональності та результативності використання державних коштів, а також ефективності використання державної власності. Це включає аналіз ефективності програм та проектів, оцінку затрат та результатів, а також перевірку дотримання принципів економічності, ефективності та ефективності витрат.

Контроль правильності ведення бухгалтерського обліку та звітності. Фінансовий контроль включає перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку, забезпечення достовірності фінансової звітності та дотримання встановлених стандартів обліку і звітності. Це включає перевірку відповідності бухгалтерських записів фактичним операціям, оцінку достовірності фінансових звітів та дотримання законодавства у сфері обліку та звітності.

Реалізація адміністративно-правового забезпечення економічної складової фінансового контролю, яка розкривається через прагнення до постійного підвищення ефективності господарської діяльності та використання обмеженого ресурсного забезпечення економічних потреб держави, зокрема за рахунок фінансових ресурсів

Сформовано підходи до класифікації та систематизації сукупності правових актів, якими регулюється фінансовий контроль в Україні, що дало змогу виокремити такі рівні ієрархії таких актів: закони, якими визначаються основні засади організації його здійснення; постанови Кабінету Міністрів України, якими визначаються окремі аспекти та особливості правозастосування в конкретних сегментах фінансового сектору щодо конкретних об'єктів, стосовно яких здійснюється фінансовий контроль; нормативно-правові акти галузевого характеру, які мають переважно характер методологічного забезпечення здійснення окремих контрольних процедур. Доведено, що нормативно-правовому забезпеченню не вистачає певної цілісності, скоординованості та співвідносності механізмів та інструментів реалізації фінансового контролю. Уявляється наявність великої кількості нормативно-правових актів переважно галузевого

спрямування без їх зв'язуючої ланки. Така відсутність, на наш погляд, має бути усунута за рахунок прийняття Постанови Кабінету Міністрів України «Про систематизацію та координацію заходів фінансового контролю», яка стане своєрідним кодифікованим актом на субзаконному рівні, тобто актом, який об'єднує, координує та систематизує діяльність суб'єктів владних повноважень з реалізації окремих заходів, форм та застосування інструментів фінансового контролю.

Розкрито організаційне забезпечення реалізації фінансового контролю, що проявляється в необхідності посилення інформаційно-аналітичної та методико-методологічної підтримки й супроводу реалізації такого контролю національними інституціями за активного та прямого супроводу окремих його процедур фахівцями таких організацій, як INTOSAI, European Court of Auditors, ESRB у тісній кооперації із Держаудитслужбою та Рахунковою палатою.

Розкрито закордонний досвід адміністративно-правового забезпечення системи державного фінансового контролю, зокрема здійснено пошук найбільш ефективних практик його реалізації з метою імплементації в Україні. Так, доведена доцільність запровадження політичної посади Генерального державного аудитора як найвищої керівної особи в системі реалізації державного фінансового контролю (Литва); перманентного Урядового нагляду за процесом реалізації Держаудитслужбою аудиту ефективності, що суттєво зменшить рівень корупційних зловживань та підвищить якість заходів фінансового контролю (Швеція); аудиту ефективності з метою виявлення найменш ефективних та раціональних напрямків перерозподілу державних фінансових ресурсів (Великобританія, Канада).

Досліджено способів та механізмів уніфікації вітчизняного законодавства у сфері реалізації фінансового контролю до вимог європейського з урахуванням євроінтеграційного процесу. Доведена необхідність розширення адміністративно-правового забезпечення міжнародного співробітництва між органами фінансового контролю ЄС та Держаудитслужбою, а також пошуки шляхів розширення вітчизняного концепту державного фінансового контролю до вимог

концепції фінансового «supervision», який реалізується відповідними інституціями ЄС.

Ключові слова: адміністративно-правові основи, фінансовий контроль, фінансове право, концепції системи фінансового контролю, імплементації адміністративно-правових механізмів, здійснення фінансового контролю в контексті, уніфікація законодавства, фінансовий контроль в Україні.

SUMMARY

Bortniak V.A. Administrative and legal principles of financial control in Ukraine: theory and practice. Qualifying scientific paper on manuscript rights.

Thesis for the Doctor of Law degree. Tauria National University named after V. I. Vernadskyi. State Scientific Institution "Institute of Information, Security and Law of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine". Kyiv, 2023.

The thesis addresses the functioning of the state financial system, which normally takes place in conditions of limited financial resources, thus requiring a high level of efficiency in their redistribution and use to deal with the tasks of public administration in virtually all spheres of social life. The state undertakes obligations to its citizens and must fulfill them specifically at the expense of its own finances' quality management, steady implementation of the state-of-the-art technologies.

Hence, the relevance of the thesis is substantiated by the requirements of socio-economic and socio-political realities inherent in the financial sector development, and the features of state-building processes current development, which is connected with Ukraine's ultimate civilizational choice of a democratic development path in the unified European Community.

The purpose of the research is to propose the most acceptable directions for improving the administrative and legal foundations of financial control in Ukraine based on a comprehensive analysis of theoretical sources, legal acts, historical background, as well as the current state and foreign experience of financial control regulation.

The object of the thesis is the system of ensuring financial control in Ukraine.

The subject of the study is the theoretical and methodological as well as

organizational and practical principles of implementing financial control at all levels aimed at the efficient use of state financial resources.

The scientific novelty of the obtained results lies in the fact that the thesis is a comprehensive study of the administrative and legal foundations of financial control in Ukraine.

The work proposes to enhance the administrative and legal support for the implementation of financial control in Ukraine by creating a municipal audit committee as a consulting and advisory body that will provide methodological support, the information and analytical component of internal financial control activities of local self-government bodies and organizations, enterprises, institutions of communal ownership forms. Furthermore, with the aim of increasing the effectiveness of internal financial control, it is proposed to introduce the position of the Chief specialist in the prevention and detection of financial violations in the state power bodies and local self-government, which are state and local finances managers in the amount exceeding UAH 25 mln within the financial year.

To assess the current state of administrative and legal provision system of financial control for compliance with its requirements of international regulatory bodies and groups for the prevention of financial abuse and crimes, a matrix was developed and made available for practical application in order to identify potentially necessary areas of unification of national standards for the implementation of financial control to international ones. The use of such a matrix will ensure obtaining reliable information related to the measures that should be implemented in the process of such unification, and which will not have the relevant level of effectiveness.

It is proposed to increase the effectiveness of institutional support for financial control by introducing a special mechanism of information-analytical and functional coordination and cooperation of financial control bodies, which will become an important element for achieving a synergistic effect from cooperation and unifying the functional capabilities of virtually all subjects that carry out financial control.

The methodological toolkit for learning the essence and nature of financial control was improved, which was manifested in a balanced combination of the methods

of state and legal science (while researching financial control as a function of the state) and the science of administrative law (during the determination of the legal nature and organizational and legal support for financial control implementation), which made it possible to develop a special toolkit due to which it became possible to determine a special relations structure in the sphere of its implementation.

The process of determining the hierarchy of financial control bodies, the principles of their interaction and coordination is revealed. To that end, we consider it expedient to grant the State Audit Service the role of the highest body of state financial control, the legal status of which is significantly supplemented by elements of administrative and legal support, taking into account the needs of fulfilling the requirements of the unification of domestic legislation to the requirements of the European one.

A model of the participation of local self-government bodies in the process of implementing financial control is presented by expanding the opportunities of such bodies to exercise their own powers in the field of local finances, as well as to carry out financial control measures over local budgets and local finances, which is proposed to be elaborated at the legislative level, supplementing and detailing the provisions of Art. 28 of the Law of Ukraine "On Local Self-Government in Ukraine", in terms of defining the role and scope of powers of temporary control commissions in the analyzed area.

The study of the administrative and legal nature of financial control, which is revealed through the following determinants, has gained further development: the publicity of the control is singled out, its implementation for the benefit of the state and ultimately the people of the country. In this light, conclusions and facts recorded by the control body acquire the character of preliminary probable, unverified information; the procedural form is subject to appeal, which ensures the implementation of the legal initiative of the controlled party to protect his material and legal inquiry.

Formulation of the key financial control tasks, which are manifested in the aspects as follows: organization and implementation of control over the timely implementation of revenue and expenditure items of budgets and budgets of

extrabudgetary funds in terms of volume, structure, and purpose; determining the expediency and effectiveness of spending state funds and using state property; control of accounting and reporting correctness; detection of financial abuses in the field of budgetary and inter-budgetary relations.

Implementation of administrative and legal support of the economic component of financial control, which is revealed through the desire for a steady enhancement in efficiency of economic activity and the use of limited resource support for the state economic needs, in particular at the expense of financial resources.

Approaches to the classification and systematization of the set of legal acts regulating financial control in Ukraine were formed, which made it possible to single out the following levels of the hierarchy of such acts: laws defining the basic principles of organizing its implementation; resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine, which define certain aspects and features of law enforcement in specific segments of the financial sector in relation to specific objects that are subject to financial control; regulatory and legal acts of a branch nature, which are mainly of methodological support for the implementation of individual control procedures. It has been proven that the regulatory framework lacks a certain integrity, coordination and correlation of mechanisms and tools for implementing financial control. It turns out that there are a large number of regulatory and legal acts, mainly of a branch-oriented nature, without their binding link. In our opinion, such a lack should be eliminated through the adoption of the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On systematization and coordination of financial control measures", which will become a kind of codified act at the sub-legal level, that is, an act that unifies, coordinates and systematizes the activities of sub entities of authority for the implementation of individual measures, forms and application of financial control tools.

The organizational support for the implementation of financial control is revealed, which is manifested in the need to strengthen information-analytical and methodological support for the implementation of the above control by national institutions with the active and direct support of its individual procedures by specialists of such organizations as INTOSAI, the European Court of Auditors, ESRB in close cooperation

with the State Audit Service and the Accounting Chamber.

The foreign experience of administrative and legal support of the state financial control system was revealed; in particular, the most effective practices of its implementation were searched for the purpose of their implementation in Ukraine. Thus, the feasibility of introducing the political position of the State Auditor General as the highest executive in the system of implementation of state financial control (Lithuania) was substantiated; permanent Government supervision of the process of performance audit by the State Audit Service, which will significantly reduce the level of corruption abuses and increase the quality of financial control measures (Sweden); performance audit to identify the least effective and rational directions of redistribution of public financial resources (Great Britain, Canada).

The thesis probed into the methods and mechanisms aimed at unification of domestic legislation in the field of implementation of financial control to the requirements of European legislation, taking into account the European integration process. The need to expand the administrative and legal provision of international cooperation between the EU financial control bodies and the State Audit Service, as well as the search for ways to expand the domestic concept of state financial control to the requirements of the concept of financial supervision, which is implemented by the relevant EU institutions, was substantiated.

Keywords: administrative and legal foundations, financial control, financial law, concepts of the financial control system, implementation of administrative and legal mechanisms, context-specific implementation of financial control, unification of legislation, financial control in Ukraine.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії та посібники

1. Formation and prospects for the development of national critical infrastructure protection system in Ukraine : collective monograph / V. M. Bevzenko, V. A. Bortnyak, K. V. Bortnyak, O. Yu. Busol, etc. Lviv-Torun : Liha-Pres, 2019. P. 25-43. 300 p. URL: <http://catalog.liha-pres.eu/index.php/liha-pres/catalog/book/21> (Last accessed: 20.12.2023).

2. Бортняк В. А. Адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні: теорія та практика. Монографія. Київ: Саміт-Книга, 2023. 296 с. URL: https://tnu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/05/Bortnyak_Monografia_web.pdf (Last accessed: 20.12.2023).

Статті в базах даних (Web of Science)

1. Zlyvko, S. V., **Bortniak, V. A.**, Bortniak, K. V., Storozhuk, I. P., & Holobutovskyu, R. Z. (2021). Administrative reforms in Eastern Europe: A comparative legal analysis. *Cuestiones Políticas*, 2021. Vol. 39, No 69. P. 814–831. (Web of Science) <https://doi.org/10.46398/cuestpol.3969.50> (Last accessed: 21.12.2023).

2. Hrebenuk, B., Hrytsun, V., **Bortniak, V.**, Bortniak, K., & Liasota, A. (2021). The interests of state and civil society as a determinant of the democratic political development of Central and Eastern Europe countries. *Cuestiones Políticas*, 39(70), 407-425. (Web of Science) URL: <https://doi.org/10.46398/cuestpol.3970.25> (Last accessed: 28.12.2023).

3. Petkov, S., **Bortniak, V.**, Savranchuk, L., Vitiuk, D., Turchyn-Kukarina, I. (2023) Prevention of corruption crimes by officials: Experience of EU countries. *Political Questions*, Vol 41, No 77. P. 352–368. (Web of Science) URL: <https://ouci.dntb.gov.ua/works/9G0mzb07/> (Last accessed: 15.02.2024).

Статті у фахових виданнях України (категорія Б)

1. Бортняк В. А. Державний фінансовий контроль: система, принципи та особливості структурної ієрархії. *Форум права*. 2014. № 3. С. 29–34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index (дата звернення: 10.03.2023).

2. Бортняк В. А. Дефінітивне визначення фінансового контролю в Україні. *Журнал східноєвропейського права*. 2014. № 8. С. 4–9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jousepr_2014_8_3 (дата звернення: 10.03.2023).

3. Бортняк В. А. Фінансовий контроль як фактор реалізації фінансово-господарської політики держави. Журнал східноєвропейського права. 2020. № 73. С. 44–49. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/02/bortniak_73.pdf (дата звернення: 11.01.2023).

4. Бортняк В. А. Формування та становлення системи державного фінансового контролю в Україні. Журнал східноєвропейського права. 2020. № 72. С. 32–37. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/01/bortniak_72.pdf (дата звернення: 15.03.2023).

5. Бортняк В. А. Контроль як функція управління фінансовою діяльністю держави. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Сер. Юридичні науки. 2020. Т. 31 (70), № 1. С. 118–123 URL: http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/1_2020/24.pdf (дата звернення: 14.02.2023).

6. Бортняк В. А. Юридичний аналіз контролю Державної фіскальної служби за законністю у сфері податкових відносин. Журнал східноєвропейського права. 2020. № 74. С. 7–12. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/03/bortniak_74.pdf (дата звернення: 15.03.2023).

7. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Зовнішній фінансовий контроль за дотриманням бюджетного законодавства у Державному бюро розслідувань. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Сер. Юридичні науки. 2020. Т. 31 (70), № 2. С. 28–33 URL: http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/2_2020/part_2/8.pdf (дата звернення: 24.04.2023).

8. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Нормативне визначення нагляду та контролю в сфері публічного адміністрування. Журнал східноєвропейського права. 2020. № 75. С. 28–35. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/04/bortniak_v_bortniak_k_75.pdf (дата звернення: 14.02.2023).

9. Бортняк В. А. Основи державного фінансового контролю органами місцевого самоврядування. Журнал східноєвропейського права. 2020. № 76. С. 34–39. URL: http://easternlaw.com.ua/2020/bortniak_76.pdf (дата звернення: 10.12.2022).

10. Бортняк В. А. Адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Сер. Юридичні науки. 2020. Т. 31 (70), № 3. С. 96–101 URL: <http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua> (дата звернення: 10.12.2022).

11. Бортняк В. А. Фінансовий контроль, як предмет правового регулювання і як об'єкт наукового дослідження адміністративно-правової науки. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. 2022. Вип. 34. С. 280–286. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/658> (дата звернення: 14.02.2023).

12. Бортняк В. А. Поняття та особливості фінансового контролю як функції публічного адміністрування. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. 2021. Вип. 31. С. 186–192. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/668> (дата звернення: 14.02.2023).

13. Бортняк В. А. Форми і методи здійснення фінансового контролю в Україні. Академічні візії. 2022. № 13. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/98> (дата звернення 09.12.2022).

14. Бортняк В. А. До питання про здійснення фінансового контролю на місцевому рівні. Академічні візії. 2022. № 10-11. С. 58–66. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/99/91> (дата звернення: 18.12.2022).

15. Бортняк В. А. Нормативно-правові засади здійснення фінансового контролю в Україні. Інтернаука. Сер. Юридичні науки. 2022. № 12. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2308-2022-12-8519> (дата звернення: 18.12.2022).

16. Бортняк В. А. Деякі аспекти підвищення ефективності використання оборонних ресурсів та внутрішнього аудиту щодо їх витрачання. *Публічне право*. 2015. №1 (17). С. 86–92. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pp_2015_1_13 (дата звернення: 11.01.2023).

17. Financial control in the financial management system. Theoretical and practical aspects of modern jurisprudence development the experience of European countries for Ukraine : collective monograf / Bortnyak V. A. et al. Lviv-Torun : Liha-Pres, 2019. 372 s. (26-46 p.).

Апробація результатів дослідження

1. Бортняк В. А. Адміністративно-правовий аспект проведення фінансового контролю в Україні. Дев'яті Шинкаруківські читання : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 18 квіт. 2014 р. Київ : Т-во «Знання» України, 2014. С. 154–160.
2. Бортняк В. А. Правова дефініція, призначення та класифікаційні ознаки проведення фінансового контролю в Україні. Десяті Шинкаруківські читання : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 14 трав. 2015 р. Київ : Т-во «Знання» України, 2015. С. 207–218.
3. Бортняк В. А. Правові аспекти проведення перевірок суб'єктів господарювання. Одинадцяті Шинкаруківські читання : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 21 квіт. 2016 р. Київ : Т-во «Знання» України, 2016. С. 154–160.
4. Бортняк В. А. Процес фінансового контролю – стадії проведення. XII Шинкаруківські читання : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 21 квіт. 2017 р. Київ : Т-во «Знання» України, 2017. С. 115–120.
5. Бортняк В. А. Державний фінансовий контроль бюджетних установ: проблеми системи контролюючих органів. Критичне мислення у вільному суспільстві: теоретико-методологічний, конституційно- та міжнародно-правовий потенціал : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 17 квіт. 2019 р. Київ : ТНУ ім. Вернадського, 2019. С. 43–48.
6. Бортняк В. А. Методи фінансового контролю. Філософська антропологія та цивілізаційні виклики сучасності: XIV Шинкаруківські читання : матеріали Міжнар. наук. конф., 26 квіт. 2019 р. Київ: Знання, 2019. С. 84–91.
7. Бортняк В. А. Аудит фінансової звітності в системі фінансового контролю в Україні. Perspective directions of science and practice : VI Міжнар. наук.-практ. конф., 02-03 берез. 2020 р. Афіни, 2020. С. 221–223. URL: <https://isg-konf.com/uk/perspective-directions-of-science-2/> (дата звернення: 15.05.2021).
8. Бортняк В. А. Контрольна функція фіскальних органів як засіб забезпечення податкової дисципліни та законності. Modern scientific and technical methods of management information flow and their influence on the development of

society : V Міжнар. наук.-практ. конф., 24-25 лют. 2020 р. Франкфурт на Майні, 2020. С. 71–73. URL: <https://isg-konf.com/uk/modern-scientific-and-technical-methods-of-management-information-flow-and-their-influence-on-the-development-of-society-2/> (дата звернення: 15.03.2022).

9. Бортняк В. А. Правовий зміст поняття фінансового контролю. Modern information technologies and their implementation in the processes of social and technical project management : IV Міжнар. наук.-практ. конф., 17-18 лют. 2020 р. Бостон, 2020. С. 48–51. URL: <https://isg-konf.com/uk/modern-information-technologies-and-their-implementation-in-the-processes-of-social-and-technical-project-management/> (дата звернення: 18.09.2022).

10. Бортняк В. А. Юридичні аспекти створення та діяльності офісу фінансового контролю в Україні. Goal and role of world science in modernity : VII Міжнар. наук.-практ. конф., 09-10 берез. 2020 р. Гельсінкі, 2020. С. 45–47. URL: <https://isg-konf.com/uk/goal-and-role-of-world-science-in-modernity/> (дата звернення: 04.05.2022).

11. Бортняк В. А. Система місцевого фінансового контролю в Україні. Information, its impact on social and technical processes : VIII Міжнар. наук.-практ. конф., 16-17 берез. 2020 р. Хайфа, 2020. С. 137–139. URL: <https://isg-konf.com/uk/information-its-impact-on-social-and-technical-processes/> (дата звернення: 18.04.2023).

12. Бортняк В. А. Особливості реалізації фінансово-господарської політики держави із застосуванням процедури фінансового контролю. Man and environment, trends and prospects : III Міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 лют. 2020 р. Токіо, 2020. С. 83–86. URL: <https://isg-konf.com/uk/man-and-environment-trends-and-prospects/> (дата звернення: 18.04.2023).

13. Бортняк В. А. Генезис системи державного фінансового контролю в Україні. Інтеграція освіти, науки та бізнесу в сучасному середовищі: зимові диспути : тези доп. I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 6-7 лют. 2020 р. Дніпро, 2020. Т. 1. С. 146–151. URL: <http://www.wayscience.com/wp-content/uploads/2020/02/ТОМ-1.pdf> (дата звернення: 20.04.2023).

14. Бортняк В. А. Контроль за фінансовою діяльністю в Україні. Правові засади суверенного розвитку України в сучасних умовах : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 31 січ. – 1 лют. 2020 р. Київ : Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, 2020. С. 57–62.

15. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Фінансово-правовий аспект взаємодії Держфінмоніторингу та Державного бюро розслідувань щодо міжвідомчого співробітництва. Actual aspects of development in the context of globalization : IX Міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 берез. 2020 р. Флоренція, 2020. С. 138–140. URL: <https://isg-konf.com/uk/actual-aspects-of-development-in-the-context-of-globalization/> (дата звернення: 20.03.2023).

16. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Визначення та аналіз контрольних повноважень Рахункової палати України щодо аудиту Державного бюро розслідувань. Modern approaches to the introduction of science into practice : X Міжнар. наук.-практ. конф., 30-31 берез. 2020 р. Сан-Франциско, 2020. С. 274–276. URL: <https://isg-konf.com/uk/modern-approaches-to-the-introduction-of-science-into-practice/> (дата звернення: 20.03.2023).

17. Бортняк В. А. Державний фінансовий контроль ринку землі в Україні. Ринок землі: реалії та очікування : Матеріали Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 25-28 трав. 2020 р. Житомир : Поліський національний університет, 2020. С. 19–23. URL: <https://isg-konf.uk/information-its-impact-on> збірник конференції Житомир.pdf (дата звернення: 17.02.2023).

18. Бортняк В. А. Бортняк К. В. Нормативне визначення нагляду та контролю в сфері публічного адміністрування. Theoretical foundations of modern science and practice : XI Міжнар. наук.-практ. конф., 06-07 квіт. 2020 р. Мельбурн, 2020. С. 168–171. URL: <https://isg-konf.com/uk> (дата звернення: 17.02.2023).

19. Бортняк В. А. Проблеми становлення правового забезпечення фінансового контролю в Україні. Сучасний рух науки : тези доп. X Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 2-3 квіт. 2020 р. Дніпро, 2020. Т. 1. С. 153–158. URL: <http://www.wayscience.com> (дата звернення: 14.02.2023).

20. Бортняк В. А. Сучасна концепція системи фінансового контролю в Україні. *Impact of modernity on science and practice* : XII Міжнар. наук.-практ. конф., 13-14 квіт. 2020 р. Едмонтон, 2020. С. 268–271. URL: <https://isg-konf.com/uk> (дата звернення: 17.02.2023).

21. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Публічне адміністрування як зовнішній вираз реалізації юридичної діяльності державної влади. *Problems of implementation of science into practice* : XIII Міжнар. наук.-практ. конф., 20-21 квіт. 2020 р. Осло, 2020. С. 168–170. URL: <https://isg-konf.com/uk/problems-of-implementation-of-science-into-practice/> (дата звернення: 17.02.2023).

22. Бортняк В. А. Механізм адміністративно-правового регулювання та забезпечення системи фінансового контролю в Україні. Актуальні проблеми формування громадянського суспільства та становлення правової держави : тези доп. Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 21 трав. 2020 р. Черкаси : Черкаський національний університет імені Богдана Хмельницького. С. 51–60.

23. Бортняк В. А. Євроінтеграційний аспект процесу фінансового контролю. Проблеми та перспективи розвитку сучасної науки в країнах Європи та Азії : тези доп. XXVI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 30 квіт. 2020 р. Переяслав-Хмельницький : Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди, 2020. С. 129–130. URL: <http://conferences.neasmo.org.ua> (дата звернення: 17.03.2023).

24. Бортняк В. А. Доцільність та ефективність проведення державного фінансового контролю на місцевому рівні. П'яті Таврійські юридичні наукові читання : матеріали Міжнар. наук.-практ. конфю, 15-16 трав. 2020 р. Київ : Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, 2020. С. 102–105.

25. Бортняк В. А. Особливості вдосконалення системи фінансового контролю в Україні. Актуальні проблеми забезпечення національної безпеки : матеріали IV наук.-практ. інтернет-конф., 25-31 трав. 2020 р. Ірпінь-Хмельницький : Університет державної фіскальної служби України, 2020. URL: <https://www.ndifp.com/1313/> (дата звернення: 17.03.2023).

26. Бортняк В. А. Досвід та практика функціонування фінансового контролю в Україні. Відкриті еволюціонуючі системи : матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф., 19-21 трав. 2020 р. Київ : Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, 2020. URL: <http://www.tnu.edu.ua/naukovi-zahodi> (дата звернення: 17.03.2023).

27. Бортняк В. А. Правова ідентифікація фінансового контролю. Проблеми та перспективи розвитку сучасної науки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів і здобувачів вищої освіти, 21-22 трав. 2020 р. Рівне : Національний університет водного господарства та природокористування, 2020. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/18488/> (дата звернення: 17.03.2023).

28. Бортняк В. А. Ефективність фінансового контролю на рівні місцевого самоврядування. Modern science and practice : XV Міжнар. наук.-практ. конф., 4-5 трав. 2020 р. Варна, 2020. С. 84–86. URL: <https://isg-konf.com/uk/modern-science-and-practice/> (дата звернення: 17.03.2023).

29. Бортняк В. А. Форми здійснення фінансового контролю: адміністративно-правовий аспект. Актуальні проблеми науки і практики: сталий розвиток в умовах воєнного стану : тези доповідей учасників Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої пам'яті д.е.н., професора Горбоноса Федора Володимировича, 26-27 груд. 2022 р. Львів : ЗВО «Львівський університет бізнесу та права», 2022. URL: <http://lubp.com.ua/wp-content/uploads/2022/12/79.pdf> (дата звернення: 17.03.2023).

30. Бортняк В. А. Особливості фінансового контролю. Scientific Collection «InterConf». № 135. С. 387–390. URL: <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/article/view/2112> (дата звернення: 17.03.2023).

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	22
ВСТУП.....	24
РОЗДІЛ 1. ГНОСЕОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК КАТЕГОРІЇ НАУКИ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРАВА ТА ПРОЦЕСУ.....	40
1.1. Проблематика дослідження фінансового контролю на теоретичному та практичному рівнях.....	40
1.2. Методологічний інструментарій дослідження фінансового контролю як категорії адміністративно-правової науки.....	57
1.3. Генеза досліджень фінансового контролю в адміністративно- правовій традиції України	74
1.4. Сучасні тренди сутнісного розвитку фінансового контролю, як адміністративно-правової функції держави.....	92
Висновки до розділу 1	114
Список використаних джерел до Розділу 1.....	119
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	128
2.1. Фінансовий контроль як функція публічного адміністрування.....	128
2.2. Місце фінансового контролю в системі адміністративно-правового забезпечення фінансових відносин.....	152
2.3. Адміністративно-правова природа фінансового контролю.....	168
2.4. Формування концепції системи фінансового контролю в Україні.....	184
Висновки до Розділу 2.....	203
Список використаних джерел до Розділу 2.....	210
РОЗДІЛ 3. СУЧАСНИЙ СТАН ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	220
3.1. Поняття механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю в Україні.....	220

3.2. Нормативно-правові засади здійснення фінансового контролю в Україні.	233
3.3. Інституційні засади реалізації фінансового контролю в Україні	249
3.4. Форми і методи здійснення фінансового контролю в Україні	263
Висновки до розділу 3	279
Список використаних джерел до Розділу 3.....	281
РОЗДІЛ 4. ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ ТА ОРГАНАМИ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ	288
4.1. Адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю.....	288
4.2. Особливості здійснення фінансового контролю державними органами	304
4.3. Роль органів місцевого самоврядування в сфері фінансового контролю в Україні.....	317
4.4. Участь спеціалізованих органів фінансового контролю в його реалізації в Україні: міжнародно-правовий аспект	331
Висновки до розділу 4	344
Список використаних джерел до Розділу 4.....	346
РОЗДІЛ 5. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	352
5.1. Міжнародний досвід забезпечення ефективності фінансового контролю .	352
5.2. Імплементация адміністративно-правових механізмів здійснення фінансового контролю в контексті інтеграції України в ЄС	368
5.3. Напрями вдосконалення адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні	383
5.4. Уніфікація правил фінансового контролю в Україні із міжнародними та європейськими стандартами в цій сфері	397
Висновки до розділу 5	410
Список використаних джерел до Розділу 5.....	412
ВИСНОВКИ	419
ДОДАТКИ	433

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ЄС	Європейський Союз
ПЗФК	Підсистема зовнішньоекономічного фінансового контролю
ДВФК	Підсистема державного внутрішнього фінансового контролю
INTOSAI	Міжнародна асоціація вищих установ фінансового контролю (аудиту)
ПКУ	Податковий кодекс України
БКУ	Бюджетний кодекс України
РПУ	Рахункова палата України
МФУ	Міністерство фінансів України
Держаудитслужба	Державна аудиторська служба України
ВОКДФ	Вищий орган контролю державних фінансів
ЄХМС	Європейська хартія місцевого самоврядування
МВС	Міністерство внутрішніх справ України
Держфінмоніторинг	Державна служба фінансового моніторингу України
СБУ	Служба безпеки України
Мін'юст	Міністерство юстиції України
НКЦПФР	Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку
МЗС	Міністерство закордонних справ України
European Systemic Risk Board – ESRB	Європейський комітет із системнихзагроз
FATF	Група з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей та фінансуванням тероризму
OLAF	Управління з питань запобігання зловживанням та шахрайству
ЄСА	Європейський суд аудиторів

MONEYVAL

Комітет експертів Ради Європи з оцінки заходів
протидії відмиванню коштів та фінансуванню
тероризму

ВСТУП

Актуальність теми. Функціонування фінансової системи держави завжди відбувається в умовах обмеженості фінансових ресурсів, а тому вимагає високого рівня ефективності їх перерозподілу та використання для розв'язання завдань публічного управління в усіх без винятку сферах суспільного буття. Держава бере на себе зобов'язання перед своїми громадянами та повинна їх виконувати саме за рахунок якісного управління власними фінансами. Постійне впровадження новітніх технологій, підвищення рівня управлінських компетенцій посадових осіб, відповідальних за реалізацію державної фінансової політики – усе це лише один із аспектів ефективного використання фінансових ресурсів. Іншим надзвичайно дієвим напрямком державно-управлінського впливу в цій сфері є реалізація державою фінансового контролю за процесами використання та розподілу її фінансових ресурсів. Враховуючи те, що фінансовий сектор держави охоплює і приватний, і державний сектори, а ресурси цього сектору формують загальнодержавну фінансову систему, яка представляє самостійний об'єкт забезпечення національної безпеки країни, то цілком логічними є те, що держава зацікавлена в реалізації постійного, системного та ефективного фінансового контролю за цим сектором. Такий контроль спрямовується на недопущення протизаконного використання фінансових ресурсів, порушень фінансової дисципліни, поширення корупційних та інших протизаконних проявів у використанні таких ресурсів. У контексті важливості завдань фінансового контролю постає нагальна потреба адміністративно-правового забезпечення системи його реалізації дієвими інструментами, механізмами та формами. Усе це обумовлює високий рівень актуальності досліджень як реального стану фінансового контролю на предмет виявлення недоліків та пошуку напрямів удосконалення, так і доктринального обґрунтування нових форм реалізації державно-владного впливу з метою забезпечення високого рівня ефективності фінансового контролю з боку держави.

Україна з 2014 року знаходиться в умовах війни, саме тому питання

фінансового контролю в Україні набувають особливого значення. Сьогодні війна змінила не лише життя кожного громадянина, а й наскрізно бізнес як цілісний соціальний механізм. Суттєво знизились доходи, мільйони людей виїхали за кордон, ведення бізнесу ускладнилось через пошкодження та руйнування об'єктів критичної інфраструктури, логістичних артерій, виробничого потенціалу. Щоб залишитись на плаву, бізнес змушений вдаватись до методів та дій, які не використовував у мирні часи. Зазначене може призводити до того, що операції набувають ознак ризиковості, хоча й спрямовані на зрозумілі та передбачувані цілі. Актуальними для України залишаються корупційні злочини: розкрадання бюджетних коштів, зловживання владою та службовим становищем, хабарництво. До країни спрямовуються значні обсяги міжнародної допомоги, а разом на ґрунті цього зростає злочинна діяльність. Як наслідок, важливим завданням для суб'єктів первинного фінансового моніторингу та правоохоронних органів стає виявлення й руйнування легалізаційних схем.

Введення воєнного стану активізувало діяльність із благодійної допомоги та волонтерства. Водночас активізувались випадки обману громадян, коли під виглядом благодійних цілей відбувається привласнення коштів або ж кошти збираються для фінансування колаборантів, пропаганди російських ідей та здійснення диверсійних актів. Також слід зазначити що, потребує підвищеної уваги діяльність суб'єктів первинного фінансового моніторингу щодо застосування санкції, які в Україні впроваджуються згідно із Законом України «Про санкції». Виявлення підсанкційних осіб та їхньої діяльності, а також діяльності, котра спрямована на обхід та ухилення від санкцій, є важливим напрямом роботи суб'єктів первинного фінансового моніторингу. Санкції покликані набагато швидше знекровити економіку країни-агресора, але позитивного ефекту можливо досягти лише в разі їхньої невідворотності для всіх винуватців і причетних. За умов війни не може бути толерантності до власників компаній, які підтримують бюджет ворожої держави.

Саме тому, запровадження воєнного стану Верховна Рада ухвалила Закон України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у

період дії воєнного стану або стану війни» від 03.03.2022 № 2115-IX (далі - Закон № 2115), який давав змогу фізичним особам, фізичним особам - підприємцям, юридичним особам не подавати у встановлені терміни облікові, фінансові, бухгалтерські, розрахункові, аудиторські звіти та будь-які інші документи, подання яких вимагається відповідно до норм чинного законодавства, до закінчення війни. Передбачається, що подати ці звіти треба буде протягом трьох місяців після припинення чи скасування воєнного стану або стану війни за весь період неподання звітності (документів).

Окремої актуалізації набуває напрям дослідження, пов'язаний із уніфікацією вітчизняних стандартів реалізації фінансового контролю із міжнародними та європейськими аналогами. Враховуючи євроінтеграційні прагнення України, вітчизняна система фінансового контролю потребує об'єктивних змін щодо розширення його предметної сфери, суб'єктного складу учасників реалізації державної політики в цій сфері, а також розширення форм доступу до його здійснення інститутів громадянського суспільства, які здатні з-поміж іншого забезпечувати таку систему новими підходами та ефективним інструментарієм для виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання неефективному чи навіть злочинному використанню фінансових ресурсів держави.

Наукова проблема дисертаційного дослідження полягає у відсутності єдиної системи і методики здійснення та провадження фінансового контролю як на рівні держави, так і на місцевому рівні. Особливо це стосується дослідження адміністративно-правових аспектів фінансового контролю в Україні, що спрямоване на розкриття прогалин у теоретичних підходах до фінансового контролю, а також на оцінку ефективності його реалізації в Україні. Вирішення цієї проблеми внесе вагомий внесок у подальше вдосконалення системи фінансового контролю в країні та покращення її відповідності сучасним вимогам та стандартам. Організаційне забезпечення реалізації фінансового контролю, дає підстави для висновку, що воно залишається недостатньо дослідженим. Особливо це стосується питань інституційного та організаційного забезпечення ефективного

фінансового контролю в Україні. Недостатньо обґрунтованими є теоретичні положення та практичні рекомендації щодо змісту контрольної функції органів місцевого самоврядування та регіональних органів державної влади як зовнішньо-, так і внутрішньо вираженої. Нерозв'язаними залишаються питання законодавчого забезпечення реалізації фінансового контролю з урахуванням вимог євроінтеграційних процесів. Усе це у своїй сукупності визначає актуальність поставлених проблем адміністративно-правового забезпечення ефективного фінансового контролю, що робить їх розроблення теоретично та практично цінним.

Отже, актуальність дисертаційного дослідження викликана вимогами соціально-економічних та суспільно-політичних реалій, притаманних розвитку фінансового сектору, та особливостями сучасного етапу розвитку державотворчих процесів, який пов'язаний із остаточним цивілізаційним вибором України демократичного шляху розвитку в єдиному Європейському Співтоваристві.

Ступінь наукової розробки теми. Проблематика ефективної реалізації фінансового контролю упродовж тривалого часу є однією із найбільш гострих тем досліджень, що викликає інколи доволі суперечливий науковий дискурс.

Загальнотеоретичні питання, термінологічний інструментарій, а також онтологічний зміст фінансового контролю досліджувалися такими вченими, як: Баранов-Мохорт С. М., Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Жадан Т. А., Попадинець І. І., Романіва Є. М., Савченко А. М., Стефанюк І. Б., Татарова Т. О., Федоров С. Є., Чернявська Л. В., Якимчук І. М. тощо.

Дослідження видів, форм та методів фінансового контролю здійснювалося такими вченими, як Ващенко І. В., Гребень С. Є., Дейнеко Є. В., Єльнікова Ю. В., Леонтович С. П., Мельник О. П., Неугодніков А. О., Пивоваров К. В., Симоненко В. К., Сисоєва І. М., Шипунова О. В., Ярошенко А. С. та ін.

Правовому регулюванню державного фінансового в Україні приділено увагу в наукових роботах Голоядової Т. О., Довги М. О., Касьяненко Л. М., Колісник А. С., Настенка М. О., Савченко Л. А., Сіроша М. В., Шевчука О., Федішина О. та ін.

Адміністративно-правові засади реалізації фінансового контролю досліджувались у роботах Васильєвої Л. М., Гаращука В. М., Дацій Н. В., Дмитренко Г. В., Косінова С., Кузьменка О. В., Максименка О.В., Миргород-Карпової В. В., Прасюка В. М., Чаплинської Ю. А., Шевченко Н. В., Шевченка І. О. тощо.

Важливу увагу приділено дослідженням сучасного стану функціонування механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю в Україні, що стало можливим завдяки результатам наукових пошуків Бевза І. С., Бугай Н., Веселової Л. Ю., Германчука П. К., Давидової І. І., Дудка В. П., Дмитренка О. В., Жарікова А. Ю., Лук'янової Г. Ю., Матвійчука А., Присяжнюка А. Й., Рубан Н. І., Стеценка С. Г., Хмелькова А. В., Чистоклетова Л. та ін.

Особливості реалізації фінансового контролю в Україні, який здійснюється органами місцевого самоврядування, визначені в результаті наукових пошуків таких вчених, як Бондаренко В. А., Бондарук Т. Г., Галуцько В. В., Данчевська І. Р., Дніпров О., Долбнєва Д., Косова Т., Кравцова Т. М., Кур'янов В. В., Ніщимна С. О., Приймак С. В., Хмельков А. В. тощо.

Зарубіжний досвід реалізації державного фінансового контролю досліджувався, зокрема, із використанням результатів досліджень Завистовської Г. І., Лазаревої Н. Б., Моспаненка І. В., Піхоцького В. Ф., Письменної Т., Стрекаля О. О. Шевчук О. А. тощо.

Питання модернізації системи фінансового контролю займало особливе місце в дослідженнях Баранової Д. А., Гулько В. В., Іванової І. М., Обушної Н. І., Рибачука В. Л., Ровинського Ю. О., Романченка Ю. О., Рябчук О. Г., Холосенка Ю. С., Шулюка Б. С. та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до планів наукових досліджень кафедри публічного та приватного права Навчально-наукового гуманітарного інституту Таврійського національного Університету імені В. І. Вернадського «Сучасний стан правових наук в євроінтеграційному вимірі» затвердженого Вченою радою Таврійського національного Університету імені В. І. Вернадського (протокол №1

від 30.08.2022 року) як складова фундаментальних робіт: «Крим та Чорноморський регіон: реконструктивний розвиток у воєнний та повоєнний період» затвердженої Українським інститутом науково-технічної експертизи та інформації (державний реєстраційний номер 0123U102027, від 02.04.2023 року), в якій дисертантом на основі аналізу вітчизняних та зарубіжних наукових джерел, чинного законодавства з питань регулювання державного фінансового контролю, досліджувався вплив контрольної функції держави на забезпечення високого рівня ефективності використання фінансових ресурсів.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в тому, щоб на підставі комплексного аналізу теоретичних джерел, нормативно-правових актів, історичного досвіду, сучасного стану та зарубіжного досвіду регулювання фінансового контролю запропонувати найбільш прийнятні напрямки удосконалення, формулювання та підвищення ефективності адміністративно-правових засад фінансового контролю в Україні. Досягнення поставленої мети передбачає розв'язання таких **завдань**:

- окреслення проблематики дослідження фінансового контролю на теоретичному та практичному рівнях;
- формування методологічного інструментарію дослідження фінансового контролю як категорії адміністративно-правової науки;
- розгляд генези досліджень фінансового контролю в адміністративно-правовій традиції України;
- встановлення сучасних трендів сутнісного розвитку фінансового контролю;
- аналіз фінансового контролю як функції публічного адміністрування;
- визначення місця фінансового контролю в системі адміністративно-правового забезпечення фінансових відносин;
- вивчення адміністративно-правової природи фінансового контролю;
- формування концепції системи фінансового контролю в Україні;
- огляд підходів до детермінації категорії механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю в Україні;

- дослідження нормативно-правових засад здійснення фінансового контролю в Україні;
- визначення інституційних засад реалізації фінансового контролю в Україні;
- розкриття особливостей форм і методів здійснення фінансового контролю в Україні;
- детермінація сутності адміністративно-правових відносин у сфері здійснення фінансового контролю;
- вивчення особливостей здійснення фінансового контролю державними органами;
- встановлення ролі органів місцевого самоврядування у сфері фінансового контролю в Україні;
- розкриття особливостей участі спеціалізованих органів фінансового контролю в його реалізації в Україні;
- дослідження міжнародного досвіду забезпечення ефективності фінансового контролю;
- пошук шляхів імплементації адміністративно-правових механізмів здійснення фінансового контролю в контексті інтеграції України в ЄС;
- розроблення напрямів вдосконалення адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні;
- впровадження способів уніфікації правил фінансового контролю в Україні із міжнародними та європейськими стандартами у даній сфері.

Таким чином, основним науковим завданням під час підготовки результатів дисертаційного дослідження стає пошук напрямків та шляхів імплементації, напрямів вдосконалення функціонування всіх без виключення складових елементів (інституційної, організаційної, правової, функціональної) системи забезпечення комплексу заходів із фінансового контролю, який реалізується в Україні.

Об'єктом дисертаційного дослідження є система суспільних відносин із забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні.

Предметом дослідження є адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні.

Методи дослідження. Дисертаційне дослідження проводилося шляхом поєднання філософсько-світоглядних, загально- та спеціальнонаукових методів, притаманних адміністративно-правовій науці та науці державного управління з урахуванням особливостей функціонування системи фінансового контролю в Україні в контексті євроінтеграційних процесів.

Філософсько-світоглядні методи. Широкого застосування набув, зокрема, метод діалектичного пізнання розвитку системи контрольних функцій держави, як засобу регулювання ефективного використання її фінансових ресурсів (підрозділи 1.2., 2.1.). Феноменологічний підхід у всій сукупності притаманних йому методів наукового пізнання активно застосовувався під час вивчення адміністративно-правової природи фінансового контролю та його місця в системі адміністративно-правового забезпечення фінансових відносин (підрозділи 2.2., 2.3.). Для уточнення категорії фінансового контролю та узгодження понятійного апарату доцільним було застосування синергетичного методу як міждисциплінарного методу дослідження (підрозділ 1.4.; 2.3.; 3.1.). Аксіологічний метод дослідження ґрунтується на філософському та правовому вченні про фінансовий контроль, визначає напрями і мотивованість суб'єктів фінансового контролю (підрозділ 1.1.; 4.2.; 4.3.; 4.4.). Атропологічно-правовий та феноменологічний методи використовувалися для вивчення правового буття державного контролю в системі правової науки, що послідовно і паралельно протікає в часі та просторі (підрозділ 1.1.; 1.3.; 1.4.). Метод юридичної герменевтики використовувався під час визначення змісту дисертаційної роботи при встановленні та реалізації норми права у сфері державного фінансового контролю, оснований на знанні онтологічної технології, таких понять, як зміст, двозначність або багатозначність, символ, знак тощо.

Загальнонаукові методи. Методи гносеології та класифікації набули широкого застосування під час розкриття генези досліджень фінансового контролю в адміністративно-правовій традиції України (підрозділ 1.3.). Історико-

правовий метод — метод дослідження, заснований на вивченні виникнення, формування та розвитку об'єктів фінансового контролю у хронологічній послідовності. Завдяки використанню історико-правового методу досягається поглиблене розуміння суті проблеми фінансового контролю, з'являється можливість формулювати більш обґрунтовані рекомендації по об'єкту роботи (підрозділ 1.3.).

Ціннісний (аксіологічний) метод використовується в дисертації як загальна стратегія дослідження, що визначає розгляд поняття фінансового контролю крізь призму його відповідності з певними цінностями, що можуть забезпечуватись правом та бути його основою (підрозділ 2.1.; 2.2.).

Методи експертних оцінок, аналізу та синтезу як найбільш загальний інструментарій наукового пізнання використовувались під час ретроспективного та індикаційного аналізу наявної проблематики та майбутніх трендів дослідження фінансового контролю як функції держави (підрозділи 1.1., 1.4., 2.4.). Методи системного аналізу та статистики використовувалися під час кількісної характеристики предмета дослідження, а також для аналізу нормативно-правових та інституційних засад здійснення фінансового контролю в Україні (підрозділи 3.2., 3.3.). Методи абстрактного та конкретного застосовано під час розкриття онтологічного змісту механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю (підрозділ 3.1.). Особливості форм та методів реалізації фінансового контролю було розкрито за рахунок використання методу структурного аналізу (підрозділ 3.4.).

Вагомих результатів у дослідженні механізмів реалізації фінансового контролю було досягнуто за рахунок застосування структурно-функціонального підходу (підрозділи 4.1., 4.2.). Водночас за допомогою формально-логічного методу було здійснено пошук ефективних форм участі різних інституцій: органів публічного управління, місцевого самоврядування, міжнародних організацій – під час реалізації завдань фінансового контролю (підрозділи 4.3., 4.4.).

Спеціальнонаукові методи. Активне застосування порівняльно-правового методу дало змогу вивчити світовий досвід здійснення фінансового контролю

(підрозділи 5.1., 5.2.), а метод правового моделювання дав змогу удосконалити механізми адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні (підрозділи 5.3., 5.4.). За допомогою спеціально-юридичного методу встановлюються зовнішні ознаки та характеристики фінансового контролю як правового явища, виробляються певні поняття та їх формулювання, завданням цього методу у дисертаційній роботі є аналіз змісту чинного законодавства й практики його застосування державними органами (підрозділ 5.3.; 5.4.).

Інформаційною базою дисертаційного дослідження є матеріали Верховної Ради України, Міністерства фінансів України, Рахункової палати України, Держаудитслужби, наукові здобутки вітчизняних та зарубіжних учених, матеріали науково-практичних конференцій, міжнародних організацій, звітні та інформаційно-аналітичні та статистичні матеріали інших центральних органів виконавчої влади, інтернет-джерела, власні публікації автора.

Наукова новизна роботи визначається тим, що дисертація є першим у вітчизняній юридичній науці комплексним дослідженням присвяченим питанням адміністративно-правових засад фінансового контролю в Україні:

уперше:

– розроблено матрицю оцінювання реального стану системи адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю на предмет відповідності її вимогам міжнародних контролювальних органів та груп запобігання фінансовим зловживанням і злочинам;

– розроблено організаційно-правовий механізм інформаційно-аналітичної та функціональної координації та кооперації органів фінансового контролю, який стане важливим елементом для досягнення синергетичного ефекту від співробітництва та об'єднання функціональних спроможностей всіх без винятку суб'єктів, що здійснюють фінансовий контроль;

– розроблено пропозиції щодо формування адміністративно-правових засад механізму постійного урядового нагляду за процесом реалізації Держаудитслужбою аудиту ефективності.;

– розроблено механізм уніфікації вітчизняного законодавства у сфері реалізації фінансового контролю до вимог європейського з урахуванням євроінтеграційного процесу;

– обґрунтовано необхідність прийняття Постанови Кабінету Міністрів України «Про систематизацію та координацію заходів фінансового контролю», яка стане своєрідним кодифікованим актом на субзаконному рівні, тобто актом, який об'єднує, координує та систематизує діяльність суб'єктів владних повноважень з реалізації окремих заходів, форм та застосування інструментів фінансового контролю;

удосконалено:

– категоріальний апарат науки фінансового права доповнено двома новими категоріями, визначення яких розроблено автором: «механізм адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю», який розглядається в двох аспектах: у широкому – це складна структуровано вибудована підсистема реалізації державної правоохоронної функції у сфері фінансових відносин, яка складається із декількох елементів: статичного (сукупність суб'єктів владних повноважень), динамічного (інструменти, засоби та способи реалізації контрольної діяльності); у вузькому – це функціональне середовище реалізації суб'єктами владних повноважень у сукупності контрольних, моніторингових та наглядових повноважень, які визначаються на рівні нормативно-правових актів та мають на меті досягнення цілей державної політики у сфері регулювання фінансових відносин; «адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю» визначаються як врегульовані нормами адміністративного та фінансового права відносини, одним із аспектів яких є орган, наділений владно-розпорядчими повноваженнями з метою контролю за дотриманням учасниками фінансових відносин, встановленого державою правового порядку їх реалізації, способів та методів перерозподілу та використання фінансових ресурсів держави, а також дотримання їхніми учасниками вимог фінансової дисципліни;

– систему ознак фінансового контролю, що здійснюють суб'єкти публічної

адміністрації, у значенні яких виділено такі: законність, яка закріплена на законодавчому рівні та виражена у правочинності суб'єктів здійснювати діяльність, змістом якої є контроль; публічно-владний характер, що забезпечується здійсненням контролю від імені та в інтересах держави на підставі застосування публічно-владних повноважень, якими наділені суб'єкти відповідно до закону; всебічність, яка забезпечується оцінкою за діяльністю контрольованого суб'єкта із позиції законності, ефективності, доцільності; об'єктивність, що проявляється в незалежності та неупередженості суб'єктів під час здійснення діяльності, яку спрямовано на досягнення мети контролю; забезпечення можливістю втручання контролювального суб'єкта в діяльність підконтрольного тощо;

– систему завдань фінансового контролю, які проявляються в таких аспектах: організація та здійснення контролю за своєчасним виконанням доходних та видаткових статей бюджетів та бюджетів позабюджетних фондів за обсягом, структурою, а також цільовим призначенням; визначення доцільності та ефективності витрачання державних коштів та використання державної власності; контроль правильності ведення бухгалтерського обліку та звітності; виявлення фінансових зловживань у сфері бюджетних та міжбюджетних відносин;

– модель участі органів місцевого самоврядування у здійсненні фінансового контролю шляхом розширення можливостей таких органів реалізовувати власні повноваження у сфері місцевих фінансів, а також здійснювати заходи з фінансового контролю за місцевими бюджетами та місцевими фінансами, що пропонується закріпити на законодавчому рівні, доповнюючи та деталізуючи положення ст. 28 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», в частині визначення ролі та кола повноважень тимчасових контрольних комісій в аналізованій сфері.

набуло подальшого розвитку:

– дослідження адміністративно-правової природи фінансового контролю, яка розкривається через такі детермінанти: публічність контролю, здійснення його на користь держави і, зрештою, народу країни; висновки та факти, зафіксовані

органом контролю, набувають характеру попередньої ймовірної, неперифікованої інформації; оскарженню підлягає процесуальна форма, що забезпечує реалізацію правової ініціативи контрольованого щодо захисту ним свого матеріально-правового інтересу;

– визначення ієрархії органів фінансового контролю, принципів їхньої взаємодії та координації. У зв'язку з чим вважаємо доцільним наділення Держаудитслужби роллю вищого органу державного фінансового контролю, правовий статус якої суттєво доповнюється елементами адміністративно-правового забезпечення з урахуванням потреб виконання вимог уніфікації вітчизняного законодавства до вимог європейського;

– систематизація форм та методів державного фінансового контролю. Зокрема, формами державного фінансового контролю є: фінансовий аудит; аудит ефективності; аудит діяльності суб'єктів господарювання; аудит державних (регіональних) цільових програм; аудит інвестиційних проєктів, аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; моніторинг, ревізії, перевірки. Своєю чергою, методами державного фінансового контролю є: аналіз фінансової звітності, перевірки фінансової звітності, опитування, нормативна перевірка тощо;

– ідея про необхідність посилення інформаційно-аналітичної та методико-методологічної підтримки й супроводу реалізації фінансового контролю національними інституціями за міжнародних організацій, як INTOSAI, European Court of Auditors, ESRB у тісній кооперації із Держаудитслужбою та Рахунковою палатою.

Практичне значення одержаних результатів. Теоретичні та прикладні висновки й рекомендації дисертаційного дослідження можуть бути використані:

– науково-дослідній роботі – у процесі подальших наукових розробок методологічного та практичного характеру під час реалізації фінансового контролю як державно-управлінської функції органів публічного управління та напряму діяльності держави (акт впровадження від 20.04.2023 р. № 07/115 виданий Міжвідомчим науково-дослідним центром з проблем боротьби з

організованою злочинністю Ради національної безпеки і оборони України);

– законотворчій діяльності – для удосконалення окремих норм законодавства України у сфері регулювання процедур проведення державного фінансового контролю – доведено утилітарність та необхідність розширення практичного застосування нових форм фінансового контролю (довідка про впровадження від 13.03.2023 р. виданий секретаріатом Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики);

– правозастосовній діяльності – доведено необхідність подальшого удосконалення механізму реалізації фінансового контролю в частині запровадження чітких процедур по взаємодії контрольних органів та формуванні єдиної інформаційно-методологічної бази контролю (акт впровадження від 27.04.2023 р. виданий Державним бюро розслідувань у місті Києві);

– в освітньому процесі – при викладанні навчальних дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право» тощо; для підготовки підручників, навчальних посібників і навчально-методичних матеріалів (акт впровадження від 05.05.2023 р. виданий Навчально-науковим інститутом економічної безпеки та митної справи Державного податкового університету; акт впровадження від 08.05.2023 р. № 09/01-2-354 виданий Таврійським національним університетом імені В. І. Вернадського).

Дискусійні положення дисертаційного дослідження можуть стати основою для подальших наукових розробок.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження є самостійною науковою роботою, у якій розвинуто теоретико-методологічні засади та досліджено практику реалізації державного фінансового контролю. У роботі всі наукові положення, висновки та пропозиції одержані дисертантом особисто. Результати дисертаційного дослідження викладені в одноосібних опублікованих працях.

Апробація результатів дисертації. Результати дисертаційного дослідження обговорені та отримали позитивну оцінку на наукових семінарах та круглих столах. Наукові результати дослідження були обговорені та отримали

позитивну оцінку, а саме: Дев'яті Шинкаруківські читання : Міжнар. наук.-практ. конф.(18 квіт. 2014 р. Київ); Десяті Шинкаруківські читання : Міжнар. наук.-практ. конф. (14 трав. 2015 р. Київ); Одинадцяті Шинкаруківські читання : Міжнар. наук.-практ. конф. (21 квіт. 2016 р. Київ); XII Шинкаруківські читання : Міжнар. наук.-практ. конф. (21 квіт. 2017 р. Київ); Критичне мислення у вільному суспільстві: теоретико-методологічний, конституційно- та міжнародно-правовий потенціал : Міжнар. наук.-практ. конф.(17 квіт. 2019 р. Київ); XIV Шинкаруківські читання : Міжнар. наук. конф., (26 квіт. 2019 р. Київ); Perspective directions of science and practice : VI Міжнар. наук.-практ. конф. (02-03 берез. 2020 р. Афіни); Modern scientific and technical methods of management information flow and their influence on the development of society : V Міжнар. наук.-практ. конф., (24-25 лют. 2020 р. Франкфурт на Майні); Modern information technologies and their implementation in the processes of social and technical project management : IV Міжнар. наук.-практ. конф., (17-18 лют. 2020 р. Бостон); Goal and role of world science in modernity : VII Міжнар. наук.-практ. конф. (09-10 берез. 2020 р. Гельсінкі); Information, its impact on social and technical processes : VIII Міжнар. наук.-практ. конф., (16-17 берез. 2020 р. Хайфа); Man and environment, trends and prospects : III Міжнар. наук.-практ. конф., (10-11 лют. 2020 р. Токіо); Інтеграція освіти, науки та бізнесу в сучасному середовищі: зимові диспути : I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.(6-7 лют. 2020 р. Дніпро); Правові засади суверенного розвитку України в сучасних умовах : Міжнар. наук.-практ. конф., (31 січ. – 1 лют. 2020 р. Київ); Actual aspects of development in the context of globalization : IX Міжнар. наук.-практ. конф., (23-24 берез. 2020 р. Флоренція); Modern approaches to the introduction of science into practice : X Міжнар. наук.-практ. конф., (30-31 берез. 2020 р. Сан-Франциско); Ринок землі: реалії та очікування : Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (25-28 трав. 2020 р. Житомир); Theoretical foundations of modern science and practice : XI Міжнар. наук.-практ. конф., (06-07 квіт. 2020 р. Мельбурн); Сучасний рух науки : X Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., (2-3 квіт. 2020 р. Дніпро); Impact of modernity on science and practice : XII Міжнар. наук.-практ. конф., (13-14 квіт. 2020 р. Едмонтон); Problems of implementation of science

into practice : XIII Міжнар. наук.-практ. конф., (20-21 квіт. 2020 р. Осло); Актуальні проблеми формування громадянського суспільства та становлення правової держави : Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., (21 трав. 2020 р. Черкаси); Проблеми та перспективи розвитку сучасної науки в країнах Європи та Азії : XXVI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., (30 квіт. 2020 р. Переяслав-Хмельницький); П'яті Таврійські юридичні наукові читання : Міжнар. наук.-практ. конфю, (15-16 трав. 2020 р. Київ); Актуальні проблеми забезпечення національної безпеки : IV наук.-практ. інтернет-конф., (25-31 трав. 2020 р. Ірпінь-Хмельницький); Відкриті еволюціонуючі системи : V Міжнар. наук.-практ. конф., (19-21 трав. 2020 р. Київ); Проблеми та перспективи розвитку сучасної науки : Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів і здобувачів вищої освіти, (21-22 трав. 2020 р. Рівне); Modern science and practice : XV Міжнар. наук.-практ. конф., (4-5 трав. 2020 р. Варна, 2020); Актуальні проблеми науки і практики: сталий розвиток в умовах воєнного стану : Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої пам'яті д.е.н., професора Горбоноса Федора Володимировича, (26-27 груд. 2022 р. Львів).

Публікації. Результати дисертації опубліковані автором у 52 наукові праці. Зокрема 17 публікацій у наукових фахових виданнях України, 3 публікацій у наукових виданнях інших держав, та монографії - 2 публікацій, 30 публікацій у матеріалах і тезах конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 450 сторінок, основний зміст роботи викладено на 408 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ГНОСЕОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК КАТЕГОРІЇ НАУКИ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРАВА ТА ПРОЦЕСУ

1.1. Проблематика дослідження фінансового контролю на теоретичному та практичному рівнях

На стан публічних фінансів безпосередньо впливає економічний та соціальний розвиток усього суспільства. Тому держава має ретельно контролювати всі процеси, пов'язані з формуванням та використанням публічних коштів. Вона є головним замовником фінансового контролю та основним користувачем його інформації. Функціональна сутність фінансового контролю випливає з об'єктивної необхідності здійснювати моніторинг процесів управління об'єктами з метою оцінювання обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень, а також результатів їх виконання, виявлення відхилень від цих рішень, усунення несприятливих наслідків та коригування дій. Щоб зрозуміти сутність фінансового контролю та підкреслити його значення, необхідно визначити, що таке контроль.

Під контролем у вузькому значенні (тобто як функції управління чи як стадії процесу управління) С. Є. Гребень розглядає сукупність таких дій: визначення фактичного стану керованої ланки або дії системи управління організацією (об'єкта контролю); порівняння фактичних даних із необхідною базою, прийнятою в організації або заданою ззовні; оцінювання відхилень, що перевищують гранично допустимий рівень, а також ступеня їх впливу на різні сфери функціонування організації; виявлення причин зазначених відхилень [7, с. 105].

У правовій літературі фінансовий контроль трактується по-різному: так, наприклад, В. Ф. Піхоцький вважає, що фінансовий контроль є «...діяльністю органів держави, що здійснюється за допомогою спеціальних форм і способів, а також у низці випадків діяльність недержавних органів, уповноважених з метою забезпечення достовірності та законності фінансових операцій, об'єктивної оцінки

фінансової ефективності господарської діяльності, виявлення резервів її підвищення, збільшення бюджетної доходності та збереження власності в «руках» держави» [28, с. 195].

Відомо, що в кожній науці, зокрема і юридичній, існує своя система категорій, понять і термінів. Характерно й те, що поняття для будь-якої науки абсолютно неоднакові як за своїм значенням, за ступенем важливості впливу на неї, так і за своєю роллю в пізнанні процесів, що відбуваються в межах цієї науки. Термін «категорія» історично завдячує своєю появою філософам, адже категорії спочатку були пов'язані з формами мислення [24, с. 249]. Проте важливо, що під категорією варто розуміти як певні форми мислення, так і конкретні базові концепції, які «максимально узагальнюють особливе, специфічне в об'єкті певної науки» [25, с. 250].

Особливого значення проблеми організації контролю набувають в епоху глобалізації світового господарства. Економічна криза, на думку вітчизняних і зарубіжних учених, продемонструвала насамперед кризу ідеології ліберальної ідеї саморегулювання ринку та викликала потребу у докорінному переосмисленні механізмів і моделей державного впливу на економічні та соціальні процеси. Нагромадження зовнішньої та внутрішньої заборгованості свідчить не лише про нерациональність структури та рівня розвитку окремих елементів і підсистем економіки, а й яскраво відображує недоліки та прорахунки в господарському механізмі країни, що негативно позначається на фінансовій безпеці держави [2, с. 45].

Розглядаючи фінансово-правові категорії, маємо зазначити, що їм властиві деякі особливості, які відрізняють їх від категорій інших галузей права. Вважаємо, що одним із основних напрямів сучасної науки фінансового права виступають проблеми віднесення тих чи інших понять до правових категорій цієї науки. Необхідно позначити, що до базисних категорій фінансового права належать ті поняття, яким властива цілісність, глобальність і ґрунтовність [55, с. 134].

Прикладом таких понять, на думку В. М. Прасюк, є: «фінансова діяльність держави», «державні грошові кошти», «фінансове право», «фінансові акти»,

«бюджетне право», «бюджетна система» тощо. Крім того, однією із важливих спеціальних категорій фінансового права, на думку автора, є фінансовий контроль. По-перше, це зумовлено тим, що фінансовий контроль є цілісним науковим напрямом фінансового права, по-друге, є важливим спеціальним поняттям, яке охоплює інші поняття, такі як: «державний і муніципальний фінансовий контроль», «валютний контроль», «податковий контроль» тощо [33, с. 100].

Отже, фінансовий контроль – одна з найважливіших та значущих категорій фінансового права, а вивчення цього правового та адміністративно-правового явища впливає із фундаментальної важливості фінансового контролю у сфері публічних фінансів. Актуальність дослідження аналізованої правової категорії зумовлена тими важливими завданнями, які розв'язуються у процесі здійснення фінансового контролю.

Важливим є і те, що як у юридичній, так і економічній науці досі не вироблено єдиного поняття фінансового контролю. У зв'язку з цим доцільно розглянути історичні аспекти формування цього поняття, а також деякі позиції вчених із цього питання.

Історично поява та розвиток фінансового контролю зумовлені виникненням фінансів як грошово-кредитних економічних відносин. Фінанси виникають у зв'язку з формуванням, розподілом та використанням централізованих та децентралізованих фондів коштів, метою яких є виконання функцій та завдань держави, а також забезпечення умов розширеного відтворення. Фінанси є важливою економічною категорією, яка визначає сферу виробничих відносин і належить до базисних категорій економічної науки. Вони включають у себе процеси формування доходів та видатків, залучення та використання коштів, управління фінансовими ресурсами та контроль за їхнім використанням. З часом фінансовий контроль став все складнішим та багатограним процесом, охоплюючи багато аспектів. Він включає контроль за своєчасним виконанням бюджетних та позабюджетних видатків, оцінку ефективності витрачання державних коштів, перевірку правильності бухгалтерського обліку та звітності, а

також виявлення фінансових зловживань у сфері бюджетних та міжбюджетних відносин.

Позначимо, що вивченням проблем фінансового контролю юристи-правознавці, серед яких В. А. Лебедев, І. Х. Озеров, І. І. Янжул, почали займатися ще в дореволюційний період. Не можна не відзначити і глибокий аналіз процесів, що відбуваються у фінансовій та контрольній сферах, у працях дореволюційних дослідників М. Кременьовського й Ф. М. Белявського. У другій половині ХІХ століття почали видаватися роботи, присвячені вивченню зарубіжних фінансово-контрольних систем, а дорадянський період, у свою чергу, був позначений дослідженням теорії рахівництва, касової, а також бухгалтерської діяльності. Варто також зазначити, що досліджувалися питання, пов'язані з підбором та аналізом рахунково-ревізійного законодавства першої половини ХІХ століття [45, с. 210].

У радянський час інтерес до дослідження фінансового й контрольного досвіду поступово слабшає, зазначається, що в довоєнний період ця тема зовсім ніким не вивчалася. Однак у середині століття з'явилася серія досліджень щодо розвитку фінансового контролю, зокрема дослідницька дисертація В. М. Митрофанова та робота А. І. Коняєва.

Крім цих двох основних робіт, було також видано низку публікацій у різних періодичних виданнях. Необхідно зазначити, що в дореволюційному законодавстві такий термін, як «фінансовий контроль» зовсім не зустрічався, це пояснюється тим, що вид діяльності, що розглядається, мав назву «державний контроль». Про це у своїх працях згадує Т. А. Жадан: «У дореволюційний період ні в законодавстві, ні в науковій літературі поняття «фінансовий контроль» не зустрічалось, проте широко вживається термін «державний контроль» [11, с. 163].

У радянській адміністративно-правовій науці поняття «фінансовий контроль» виступало як діяльність «спеціальних інститутів державного контролю» [15, с. 116]. У зв'язку з цим дослідження природи фінансового контролю за часів соціалізму базувалися на його розумінні як діяльності державних органів та громадських організацій, яка полягала в перевірці

обґрунтованості процесів формування централізованих та децентралізованих грошових фондів, а також їх використання, де основною метою було дотримання планових пропорцій у розширеному відтворенні. Розглядаючи «фінансовий контроль» у сучасній науці, можемо говорити про наявність множинних трактувань досліджуваної категорії. З одного боку, поняття «фінансовий контроль» тлумачиться авторами в широкому розумінні: «Фінансовий контроль – це контроль за законністю та доцільністю дій у галузі освіти, розподілу та використання грошових фондів держави та суб'єктів місцевого самоврядування з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни та окремих регіонів» [37, с. 65]. З іншого боку, зазначене поняття розглядається у вузькому значенні, де фінансовий контроль є перевіркою спеціально уповноважених органів стосовно дотримання учасниками фінансових, кредитних, грошових, валютних операцій вимог законодавства і правил, встановлених державою і власниками.

Так, наприклад, К. В. Пивоваров зазначає, що фінансовий контроль – це контроль за доцільністю та законністю діяльності в галузі освіти, розподілу, а також використання грошових фондів держави та суб'єктів місцевого самоврядування [26, с. 90]. В. Ф. Піхоцький, навпаки, розуміє під фінансовим контролем діяльність державних органів, що реалізується шляхом застосування певних організаційних методів та форм, а також здійснюється недержавними органами, які мають законодавчі повноваження визначати законність і надійність фінансових операцій, об'єктивно оцінювати економічну ефективність господарської діяльності, а також виявляти нові резерви для її покращення, збільшення надходжень до бюджету та збереження державної власності [29, с. 33].

Запропоноване О. Шевчуком та О. Федішиним визначення фінансового контролю виявляється особливо вдалим та чітким у своїй сутності. Воно узгоджується з вимогами законодавства та враховує широкий спектр завдань, які входять у сферу фінансового контролю. Відповідно до даного визначення, фінансовий контроль є законодавчо встановленою діяльністю органів державної влади та управління на всіх рівнях. Його головна мета полягає у виявленні,

попередженні та припиненні помилок, зловживань, а також недотримання фінансово-господарського законодавства. Це визначення фокусується не лише на виявленні і припиненні недоліків управління державними фінансовими та матеріальними ресурсами, але й на недоліках у системі державного управління в цілому. Зокрема, воно відзначає недоліки в організації системи державного управління, зокрема внутрішнього фінансового контролю, фінансово-господарської діяльності державних органів та організацій з державною участю [50, с. 47]. Враховуючи це визначення, фінансовий контроль виступає як важлива ланка у системі ефективного управління фінансовими ресурсами держави. Його проведення допомагає забезпечити дотримання фінансово-господарського законодавства, ефективне використання державних коштів та попередження можливих ризиків і зловживань у фінансовій сфері.

Отже, на підставі вищезазначеного можна дійти висновку, що така категорія, як фінансовий контроль існує досить давно і в економічній, і юридичній науці. Однак, незважаючи на це, маємо зазначити, що на сьогодні існує низка недоліків, які впливають негативно на ефективність фінансового контролю.

По-перше, це пов'язано із тим, що нормативна база фінансового контролю, як і раніше, залишається далекою від сучасних економічних та соціальних реалій і, своєю чергою, не повною мірою відповідає цілям і завданням, визначеним державою.

По-друге, проблемним питанням є і те, що понятійно-категоріальний апарат фінансового контролю досі не має свого законодавчого закріплення на законодавчому рівні. Усе це вказує на те, що в сучасних умовах є необхідність внести деякі зміни щодо фінансового контролю до законодавчої бази. Варто зазначити, що проблеми, пов'язані з фінансовим контролем, відображаються в теоретичних аспектах і в практичній діяльності. Однією з них є запобігання правопорушенням у фінансово-бюджетній сфері. Як правило, це пов'язано з тим, що, як і в будь-якій іншій злочинній сфері, злочинна та протиправна діяльність у фінансово-бюджетній сфері передбачає певні заходи щодо приховування слідів

злочинів, вироблення тактики протидії контрольним органам.

У зв'язку з цим, найбільш актуальним виступає питання про тіснішу співпрацю між контрольними, обліковими та правоохоронними органами: завдяки інформації, що надійшла від наглядових органів у межах порядку фінансового контролю, створюється реальна картина злочинності в фінансово-бюджетній сфері, проте для запобігання і припинення цього злочину, очевидно, що їхніх повноважень буде недостатньо. У результаті цього ефективне співробітництво з правоохоронними органами є доцільним.

Ще однією актуальною проблемою сучасного суспільства у сфері фінансового контролю виступає питання підготовки кадрів контрольних органів, це насамперед обумовлено тим, що чинна нормативно-правова база досить часто зазнає змін. Внаслідок цього актуалізується потреба в регулярному підвищенні кваліфікації та професійного рівня співробітників контрольних органів, а також їх участі в різноманітних навчальних заходах, що сприяють підвищенню знань та обміну досвідом. Підбиваючи підсумки, можемо дійти невтішного висновку, що низка проблем у здійсненні фінансового контролю державними органами й посадовими особами, безумовно, пов'язана з труднощами щодо його реалізації на практиці та продуктивної роботи.

Крім того, у ході дослідження стає зрозумілим, що єдиної точки зору, яка визначала б категорію «фінансовий контроль», не існує, це підтверджується різними трактуваннями зазначеного поняття вченими. Однак, на наш погляд, доцільно вважати фінансовий контроль таким видом контролю, який відповідає за дотримання законності та доцільності дій у сфері фінансів, розподілу та використання загальнодержавних та місцевих фондів (фінансових активів) публічного характеру, де метою виступає як ефективне соціально-економічного розвитку країни загалом, і її регіонів зокрема. До того ж, варто ще раз наголосити, що фінансовий контроль є спеціальною категорією фінансового права, яка, своєю чергою, має значні характеристики правової категорії.

Аналогічну думку можна зустріти й у Є. Грачової. Натомість І. Іванова, визначає фінансовий контроль як «...дотримання законності та доцільності дій

у галузі освіти, розподілу та використання державних та муніципальних фінансових ресурсів з метою ефективного соціального та економічного розвитку країни в цілому, а також її регіонів» [14].

У сучасному законодавстві легітимне визначення державного фінансового контролю міститься в Постанові Кабінету Міністрів України від 4 листопада 2022 р. № 1237 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України з питань діяльності органів державного фінансового контролю», де зазначено, що державний фінансовий контроль – це контроль за:

- організацією грошового обігу;
- виконанням державного та місцевого бюджету;
- використанням кредитних ресурсів;
- станом державного внутрішнього та зовнішнього боргу, державних резервів;
- наданням фінансових та податкових пільг та переваг.

У визначенні фінансового контролю виділяються три важливі дії: перша – виявлення різного роду порушень (помилки, зловживань, зокрема шахрайства) у процесах управління державними фінансовими потоками (у т. ч. у веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності) та у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання; друге – забезпечення умов усунення порушень (тобто вживання коригувальних заходів за результатами контролю); третє – аналіз факторів виникнення порушень (зокрема визначення мотивів порушників) та розроблення профілактичних заходів щодо їх запобігання в майбутньому.

Останнє твердження найбільш важливе для контрольних органів, оскільки їм необхідно не тільки виявити ті чи інші відхилення, але й дати рекомендації щодо їх усунення та запобігання в майбутньому. З урахуванням цих положень фінансовий контроль, з одного боку, має забезпечувати можливість прийняття ефективних управлінських рішень, а з другого боку – сприяти виконанню прийнятих рішень.

Таке розуміння фінансового контролю дає можливість розглядати його як

один із елементів загальної системи управління фінансами і в цьому сенсі наголошує на його значущості як інструмента управління державними фінансами.

Фінансовий контроль, як інструмент управління публічними фінансами, має свою унікальну характеристику, що полягає у розумінні всіх відносин, що виникають між державою, юридичними та фізичними особами. Ці відносини стосуються виробництва, розподілу національного доходу, а також ефективного використання цього доходу у територіальному та галузевому аспектах.

Одна з ключових особливостей фінансового контролю полягає в тому, що він охоплює широкий спектр фінансових відносин, що виникають між державою та різними суб'єктами господарювання. Це включає в себе контроль за формуванням та розподілом національного доходу, а також його ефективним використанням. Фінансовий контроль спрямований на забезпечення ефективності управління фінансовими ресурсами держави. Він допомагає контролювати фінансові процеси і дії, що відбуваються в рамках публічних фінансів, і гарантує дотримання фінансово-господарського законодавства.

Як зазначає І. В. Моспаненко, система фінансового контролю складається з таких елементів: предмет контролю, суб'єкт контролю, об'єкт контролю, методи контролю, принципи контролю прийняття рішень за результатами контролю. Перелічені елементи системи контролю складають у сукупності механізм фінансового контролю та регламентуються нормативними юридичними актами, що в сукупності утворюють фінансове (бюджетне) право [21, с. 193]. Окрім цього, фінансовий контроль включає оцінку ефективності використання фінансових ресурсів, що має велике значення для прийняття обґрунтованих рішень щодо алокації коштів і планування бюджетних видатків.

Суб'єктами фінансового контролю є різні організації, які виконують функції контролю за фінансово-господарською діяльністю. Ці організації можуть бути розділені на два види контролю: зовнішній та внутрішній контроль. Зовнішній контроль здійснюють органи державної влади і управління, які не належать до контрольованої сфери. Внутрішній контроль виконують організації самого

контрольованого суб'єкта. Це можуть бути внутрішні аудиторські служби, фінансові підрозділи, відділи контролю, а також спеціалізовані комісії та комітети.

Об'єкти фінансового контролю є різні організації, які залучають кошти з бюджету, мають державну власність, користуються пільгами в оподаткуванні, експорті або імпорті, а також використовують природні ресурси. Вони стають об'єктами контролю, оскільки відповідальні за використання цих ресурсів у відповідності до законодавства та ефективного управління.

Предметом фінансового контролю є фінанси, які є складовою частиною економіки та відображають виробничі відносини у суспільстві. Вони формуються в процесі виробництва, розподілу та споживання продуктів. Крім того, предметом контролю є також кошти консолідованого бюджету як на етапі їх створення, так і на етапі розподілу та використання.

Фінансовий контроль спрямований на забезпечення правильного використання та ефективного управління фінансовими ресурсами. Він має на меті перевірку відповідності використання коштів встановленим правилам, законодавству та внутрішнім процедурам. Крім того, фінансовий контроль спрямований на виявлення можливих порушень, недоліків та ризиків у фінансовій діяльності організацій.

Умовою досягнення цілей та завдань фінансового контролю, формування цілісної та ефективної системи його функціонування є дотримання принципів (правил) організації контрольних процесів.

Зміст цих принципів і вимога щодо їх дотримання не лише зміцнюють правові аспекти процесу, а й підвищують ефективність управління економічними процесами. Реалізація принципів фінансового контролю передбачає розроблення та використання цілого комплексу фінансових елементів, об'єднаних у фінансовий механізм загалом. Як важливі елементи виступають методи контролю, які різняться залежно від конкретних способів (прийомів), що застосовуються під час здійснення контрольних функцій.

Методами фінансового контролю є, наприклад, такі процедури, як

лічильна перевірка балансів, аналіз фінансово-господарської діяльності, системний аналіз, зіставлення різних даних. Прийняття рішень за результатами контролю – прийом впливу суб'єкта на об'єкт контролю, що забезпечує його функціонування в заданих параметрах та режимах – пов'язане із застосуванням цього методу для розроблення та оформлення подання, розпорядження, наказу, розпорядження, службового листа за результатами ревізії, тематичної перевірки.

Наведемо далеко деякі умови виникнення фінансово-контрольних правовідносин (його розвиток і завершення – предмет окремого аналізу). Хотілося б підкреслити певну специфіку та індивідуальність фінансового контролю в системі заходів управління економікою та її правового регулювання. У цій сфері правового регулювання немає важливішого завдання, ніж, з одного боку, розмежувати контроль загалом та фінансовий контроль зокрема і юрисдикційну діяльність правоохоронних органів та судів, з іншого – дослідити шляхи та форми трансформації контрольних заходів у процесуальні дії щодо здійснення цивільно-правового, адміністративно-правового та кримінально-правового захисту фінансової системи держави.

Статус контрольного органу, як зазначає Ю. С. Холосенко, передбачає досить широкі повноваження щодо подолання фактичних та юридичних бар'єрів, що захищають інформацію про стан справ у підконтрольних органах та організаціях, її конфіденційність, оперативний стан, ступінь документованості, захист режимом державної, банківської чи комерційної таємниці. Праву здійснення контролю кореспондовано обов'язок органів, організацій, посадових осіб, а у відповідних випадках і громадян зазнавати контрольних заходів та операцій, зокрема й брати активну участь у них як контрольовані [48, с. 67].

Ступінь гармонійності цього кореспондування багато в чому визначає ефективність контролю, передбаченого законодавством України. Воно містить цілу серію стримувань і противаг, які забезпечують баланс у взаємодії суб'єкта контролю та підконтрольного суб'єкта. До них належить (крім порушеної вище спеціальної правосуб'єктності контрольного органу) також умова реалізації повноважень щодо здійснення контролю в межах спеціалізації та правоздатності

того чи іншого органу, завдяки чому існує система контрольних органів із неспівпадаючою компетенцією.

Система будується за принципом координаційної взаємодії. Зростаюча компетенція та субординаційне підпорядкування хоч і застосовуються іноді, але ефекту не мають. Можна припустити, що з метою уникнення конфлікту інтересів та компетенції координаційно-площинну побудову системи контрольних органів можна визнати загальною закономірністю. До стримування і противаг можемо віднести процесуальну регламентацію здійснення контролю. У міру розвитку та вдосконалення цієї форми управлінської діяльності нагальною необхідністю стала максимальна впорядкованість та формалізованість відносин суб'єкта контролю та підконтрольного суб'єкта.

У цьому сенсі найбільш показовим є розвиток законодавчих основ податкового контролю, що призвело до виникнення великого правового масиву, що охоплює, крім законодавства, велику судову практику, ділові звичаї і навіть власну ідеологічну платформу. Варто особливо наголосити на такому принципі побудови системи органів контролю, як відсутність у цих органів власних юридичних повноважень. Пояснення цього феномену криється, очевидно, у змагальному характері юрисдикційної діяльності, що передбачає самостійне існування двох (і більше) баз доказів за однією і тією ж справою, порівнюваних та аналізованих у ході судового чи іншого юрисдикційного процесу з метою винесення законного та справедливого рішення.

Ще одним засобом для забезпечення балансу у взаємовідносинах контролювального та контрольованого органів є право оскарження результатів перевірки, ревізії чи іншого контрольованого заходу до вищого органу стосовно органу контролю або до суду. Тим самим досягається кілька правових ефектів, що проливають світло на правову природу контролю.

По-перше, проголошується публічність контролю, здійснення його на користь держави і зрештою народу країни.

По-друге, висновкам та фактам, зафіксованим органом контролю, надається характер попередньої ймовірнісної, неверифікованої інформації.

По-третє, оскарженню надається процесуальна форма, що забезпечує реалізацію правової ініціативи контрольованого щодо захисту ним свого матеріально-правового інтересу.

Упродовж тривалого періоду діяльності в нових, ринкових умовах органи контролю зазнають різноспрямованих впливів. З одного боку, висловлюються обґрунтовані вимоги щодо інтенсифікації контролю, його всеосяжності, стосовно використання творчих функцій контролю з метою підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами тощо. З іншого боку, протилежні тенденції виражаються у вимозі припинити «податковий тероризм», виключити множинність перевірок, скоротити терміни та обсяги досліджуваної документації.

Вживаються заходи щодо законодавчого обмеження можливостей здійснення контролю стосовно окремих програм та заходів. Усе це — свідчення аморфності та неконкретності правових аспектів доктрини фінансового контролю в сучасних умовах, а можливо, і всієї цієї доктрини загалом. Як відомо, згадану доктрину сформульовано у так званій Лімській декларації 1977 р., яка стала своєрідною основою для системи органів фінансового контролю країн-учасників цієї організації. З часом стає зрозумілим, що втілення Лімської декларації пов'язане з багатьма втратами та прорахунками. При цьому під фінансовим контролем розуміється президентський контроль, парламентський контроль, адміністративний контроль, незалежний державний фінансовий контроль. У цьому прочитанні не лише розчиняється специфіка контролю як правоохоронної діяльності та особливий статус контрольного органу, а й допускається змішування контролю із законодавчою і розпорядчою діяльністю всієї системи органів держави [84].

Водночас контроль, здійснюваний спеціалізованими суб'єктами стосовно інших об'єктів, зокрема централізованих фінансових фондів, взагалі охоплюється поняттям «державного фінансового контролю». Дотримуючись цієї логіки, ми маємо віднести банківський нагляд, митний контроль, фінансовий моніторинг, валютний контроль, антикорупційний контроль до адміністративного контролю. Лімська декларація орієнтована повністю на здійснення бюджетного контролю,

тобто на моніторинг виконання бюджету та позабюджетних фондів, організації грошового обігу, стану державного боргу, оподаткування, ефективного використання державної власності.

І саме тут проявляються недоліки так званої фондової теорії фінансів, що обмежує предмет фінансового права механізмом формування та використання централізованих фінансових фондів. Теоретично застаріла концепція суттєво обмежує наші можливості в побудові сучасної теорії фінансового контролю. Вищевикладене дає змогу підійти до суті фінансового контролю, до того, чим ця управлінська діяльність принципово відрізняється від контролю за соціальними чи технологічними процесами. Фінансовий контроль за своєю природою не може обмежуватися спостереженням, підтримкою заздалегідь заданих параметрів, він передбачає безпосередню участь у здійсненні підконтрольної фінансової операції. І якщо підконтрольна фінансова операція (процес, програма) може бути структурована як стійкий правовий зв'язок квазікредитора та квазіборжника, що складається з приводу розпорядження фінансовими ресурсами держави (сплата податку, кредитування, фінансування з бюджету тощо), то контрольний орган бере участь у цих відносинах у ролі публічного легітиматора, здійснюваної чи здійсненої угоди; проходження контролю є юридичним фактом та доказом її правомірності.

У загальновідомій дефініції про поділ фінансового контролю на попередній, поточний і наступний з урахуванням вищесказаного виявляється дуже важливий підтекст - безвідносно до моменту здійснення контролю щодо здійснення фінансової операції, сам по собі цей контроль (тобто публічне схвалення) є обов'язковим і невідворотним. Після цієї констатації напрошується ще один висновок про презумпцію здійснення контролю.

Цей висновок, на наш погляд, робить безглуздим навіть постановку питання щодо інтенсифікації фінансового контролю чи його зниження, оскільки не передбачає кількісного підходу для його здійснення. Якщо майнова операція має фінансовий характер, то контроль презюмується в силу його юридичної обов'язковості, а виявлена в будь-якій формі протиправність операції передбачає

відповідальність органу контролю та/або відповідної посадової особи. Зауважимо, що в суміжній галузі, тобто у сфері технологічного контролю, ця концепція вже знайшла своє визнання — посадові особи відповідних наглядів нерідко притягнуті до відповідальності за неналежне виконання своїх обов'язків.

Принципово важливий висновок у тому, що фінансовий контроль, «слідуючи» за фінансовими операціями чи випереджаючи їх, входить до тканини правового регулювання конкретних видів економічних відносин. Своєю чергою, фінансовий характер — не єдина класифікована ознака для підконтрольних операцій та операцій. Ці угоди та операції у своєму юридичному бутті належать до бюджетного, податкового, емісійного, кредитно-розрахункового, митного, валютного, страхового та інших самостійних інститутів правового регулювання. Саме там, у надрах відповідного інституту фінансового права, формується їхній інструментарій, що визначає форми контролю за ними. Тому викликає великі сумніви сама можливість об'єднання однорідних, але малоприматних для наскрізної систематизації видів фінансового контролю шляхом ухвалення єдиного закону про фінансовий контроль, пропозиції щодо розроблення якого періодично з'являються в юридичній пресі.

Зауважимо при цьому, що прихильники ухвалення універсального закону (непомітно для себе та своїх читачів) впадають у помилкову ілюзію визнання таким гіпотетичного закону про бюджетний контроль.

Детальна регламентація видів, порядку проведення, фіксування результатів та реалізації підсумків податкових перевірок не може не викликати такого питання — чому таку ретельність законодавець не виявляє в інших випадках, присвячуючи перевіркам у бюджетній, валютній, митній та в інших сферах лише загальні узаконення? Причина, мабуть, у тому, що ревізійний контроль досі не розглядається як особливий спосіб контролю, а правове становище ревізорів цілком залежить від розсуду законопроектного органу та законодавця. Вважаємо, що ревізійний контроль має набути єдиного, наскрізного регулювання у всіх випадках, коли перевірка чи інший контрольний захід набуває характеру спеціальної процедури, участь у проведенні якої є обов'язковою і для об'єкта, і

для суб'єкта перевірки.

Специфіка здійснення ревізійного контролю сприяє окресленню іншої сфери іншого виду фінансового контролю, зокрема нагляду. Співвідношення контролю та нагляду – тема наукових досліджень багатьох радянських учених, яка в останні роки хоч і втратила колишню актуальність, але не втратила своєї цінності, насамперед завдяки можливості розуміння нагляду як форми контролю, яка не потребує проведення ревізії як спеціального адміністративно-контрольного заходу.

Нагляд, як правило, кореспондований вищому ієрархічному або компетенційному положенню контролювального органу або наявності в нього юрисдикційних повноважень щодо контролюваного; отримання в цьому випадку фінансової інформації, що цікавить, не потребує підтримки спеціальними заходами державного примусу. Так, органи прокуратури, не будучи органами фінансового контролю, здійснюють нагляд за дотриманням фінансового законодавства у вигляді особливого виду контрольно-наглядової діяльності.

З цієї причини наглядова діяльність прокуратури, банківський та страховий нагляд, митний контроль, фінансово-бюджетний та казначейський нагляд можуть становити самостійний вид контролю у сфері фінансів, а саме наглядовий контроль. У максимальному наближенні до нього перебуває внутрішньогалузевий фінансовий контроль, який здійснюється органами галузевого управління за підвідомчими установами та організаціями. В обох випадках принципова схема взаємодії ґрунтується на залежності як на правовому зв'язку, хоч і різної природи, але з однотипними юридичними наслідками для сторін контрольно-фінансових відносин.

У технологічному аспекті це сприяє процесуальній економії під час здійснення контролю, адже ухилення від надання інформації здатне викликати «системну кризу» в діяльності, що перевіряється в цілому. Будучи поєднаним з іншою управлінською діяльністю та/або владними відносинами, наглядовий контроль не вільний від впливу зовнішніх факторів, що не належать до правоохоронної діяльності, а його критерії, засновані на дотриманні (або

недотриманні) фінансового законодавства, досить умовні. Потреба ж у розкритті правоохоронної інформації, що наростає у зв'язку з ускладненням механізму економічного управління, досить безальтернативно вимагає покладання правової ініціативи з органу фінансового контролю безпосередньо на підконтрольного (піднаглядного) суб'єкта.

Можливо, у цьому випадку ми маємо справу з тенденцією виникнення нової невідомої форми контролю, яку з часткою умовності назвемо деклараційний контроль. Як ми зазначали вище, правова ініціатива в отриманні фінансової інформації, необхідної для контролю, закріплюється за державним органом, йому належить і монопольне право оцінювати інформацію щодо наявності або відсутності ознак правопорушення. Виникає загроза примітивізації фінансового контролю, зведення його до перевірки законності платежів та витрат.

З цього приводу Г. П. Жаровська зазначає: «Серйозною проблемою є неправильне трактування цілепокладання суспільного інтересу при здійсненні державного контролю». Зрештою, метою контролю є верифікація виконання всіма органами влади, юридичними та фізичними особами своїх фінансових зобов'язань, обов'язків та заборон у майновій сфері. Звідси декларування та перевірка декларації може виступати окремою формою фінансового контролю [12, с. 12].

У процедурному аспекті до неї варто віднести декларування державними службовцями відомостей про доходи, майно та зобов'язання майнового характеру, зокрема так званий конфлікт інтересів; декларування держслужбовцями своїх витрат, що стоїть на порядку денному, аудиторські перевірки великих (публічних) комерційних структур та опублікування їх результатів, звітність фінансових органів за діяльність публічно-правового характеру. Сюди належить і бухгалтерський облік фінансово-господарських операцій, юридичних осіб в аспекті сприяння задоволенню публічних інтересів. Правовідносини, що виникають при цьому, припустимо кваліфікувати як абсолютні, які виникають в контексті обов'язку контрольованого не перед органом фінансового контролю, але перед «усім світом» [13, с. 158].

Отже, метою фінансового контролю є забезпечення законності та ефективності використання державних бюджетних та позабюджетних фінансових коштів та державної власності. Це означає, що контроль спрямований на перевірку того, чи виконуються бюджетні видатки відповідно до законодавства, а також на оцінку того, наскільки ефективно та доцільно використовуються ці кошти та державна власність.

Це включає перевірку дотримання встановлених процедур і правил, аналіз фінансових звітів та документації, а також ретельне вивчення фінансових операцій і трансакцій.

Фінансовий контроль також сприяє забезпеченню прозорості та відповідальності у використанні публічних фінансів. Він сприяє уникненню корупції, втрати коштів та недосягненню фінансових цілей. Крім того, фінансовий контроль допомагає виявляти потенційні ризики та проблеми у фінансовому управлінні, що дозволяє приймати своєчасні заходи для їх запобігання або виправлення.

У цілому, фінансовий контроль є важливим інструментом управління публічними фінансами, оскільки він забезпечує ефективне використання ресурсів, викриває недоліки та допомагає досягати фінансової стабільності та розвитку.

1.2. Методологічний інструментарій дослідження фінансового контролю як категорії адміністративно-правової науки

Адміністративне право, охоплюючи своїм регулюванням широку сферу майнових відносин, що складаються між державними органами та іншими спеціально уповноваженими суб'єктами права, з одного боку, а також юридичними та фізичними особами, з іншого боку, формує ці відносини в систему фінансових зобов'язань, що будуються за принципом «зверху - вниз» (фінансування) чи «знизу- вверх» (оподаткування). Хоча в обох випадках йдеться про рух грошових чи інших платіжних коштів, ці процеси супроводжуються фінансовим контролем як юридичною та організаційною гарантією задоволення громадського інтересу під час функціонування фінансово-кредитного механізму.

Основне призначення теоретичних знань, що містяться в загальній частині адміністративного права, – класифікація та організація наукових знань про інститути фінансового контролю, а передусім їх упорядкування й систематизація.

Тому Е. Кант називав їх словом «апріорні», але, пояснюючи їх, використовував поняття «трансцендентальні знання». Зазначене поняття займає важливе місце у філософії кенігсберзького мислителя. Поняття перекладається з латини як «вихідний захід». Якщо його розтлумачити ширше, то можна розуміти так: це теоретичне знання, що виходить за межі загальної частини, що класифікує, організує й пояснює фінансово-правові досвідчені знання в межах частини особливої.

Назвемо найістотніші ознаки адміністративно-правових трансцендентальних знань, зокрема:

- 1) теоретичні, абстрактні знання, які у філософів вважаються «непостережуваними»;
- 2) незалежні, зазвичай, від досвіду;
- 3) впливають на емпіричні знання з метою їх організації та побудови системи фінансового права.

Філософ В. Віндельбанд, маючи на увазі організаційний вплив загальних знань на емпіричні, писав: «... в основі всіх логічних форм лежить ідея зв'язку приватного із загальним, залежність першого від останнього. Все наше пізнання полягає в поєднанні найбільш спільного з найбільш приватним за допомогою проміжних ланок, створюваних роздумом» [83, с. 208]

Знання теоретичні, місце яких філософія та наука історично визначили в загальній частині, можна охарактеризувати як керівні; знання особливої частини, тобто знання практичні, можна охарактеризувати як знання сутнісні, що впливають на реальне життя, позитивно його змінюють.

При цьому, як зазначає Х. Оджетін (*Henry Ojating, and Jane Henry Ojating (2022)*), складаються два основні види правовідносин. Перший із них опосередковує власне майнові, фінансові відносини та є їхнім юридичним аспектом, тобто адміністративними правовідносинами. Інші виникають у

контексті потреби держави володіти інформацією про фінансово-кредитний механізм для того, щоб вчасно вжити заходів щодо захисту публічного інтересу.

У другому випадку відносини, що виникають, не будучи майновими, начебто неспроможні розглядатися як адміністративні правовідносини. У результаті подібних висновків неважко переконати себе в тому, що фінансове право є внутрішньо суперечливою, не монолітною навіть за своїм предметом, галуззю права [73, с. 5].

У науці цивільного права, коли подібне дихотомічне протистояння було виявлено, було просте його вирішення, а саме — поділ усіх правовідносин на майнові та організаційні, що згодом навіть одержало законодавче закріплення. З повною на те підставою таке пояснення має отримати й відмінність майнових та організаційних відносин в адміністративному праві. До них, крім фінансового контролю, належить: процесуальні бюджетні відносини, податкове адміністрування, відносини з банківського, валютного регулювання, організації грошового обігу, ощадної справи, страхування. Можна дійти висновку, що організаційно-процедурна складова у адміністративному праві значно об'ємніша, ніж в інших галузях права і має тенденцію до подальшого абсолютного та відносного збільшення. На відміну від інших процедурно-організаційних елементів фінансового права, фінансовий контроль, володіючи автономним предметом регулювання, виступає не тільки супровідним, а й сутнісно-структурним елементом фінансової системи права, утворюючи великий правовий комплекс чи, за прийнятою раніше термінологією, підгалузь адміністративного права.

Як об'єкт наукових досліджень, фінансовий контроль привертає традиційно увагу до свого публічно-правового аспекту та організаційних засад, тоді як правовий механізм здійснення контролю залишається маловивченим. Насамперед це стосується змісту контрольних правовідносин, яким у нечисленних публікаціях надають іноді невластивих характеристик. Так, С. Акбаслі (*Akbasli, S. & Yesilce, I. (2018)*) вважає, що зміст контрольних фінансових правовідносин «складають взаємообумовлені, фактичні дії контролюючих та контрольованих осіб,

спрямовані на реалізацію контрольної функції управління та врегульовані нормами права». Залишаючи осторонь наукові помилки цієї дефініції, не можемо чітко уявити ті правові цінності, керуючись якими контрольований реалізує функції управління, вступаючи у відносини зі своїм контролером. Якщо говорити про правовий інтерес контрольованого, то зрештою їм рухає (або має рухати) потреба в легалізації тієї чи іншої фінансової угоди або низки угод уповноваженим органом держави за умови володіння за допомогою передачі контрольованою або третьою особою відповідного обсягу репрезентативної інформації про угоду (угоди) [74, с. 2524].

Звідси, як мінімум, походять кілька умов, за наявності яких контрольні правовідносини набувають свого змісту:

а) суб'єкт фінансового контролю повинен мати загальну контрольну-фінансову правосуб'єктність, тобто, належати до спільноти контрольних органів та бути наділеними повноваженнями здійснення фінансового контролю відповідного виду;

б) суб'єкт контролю повинен мати спеціальну легітимаційну компетенцію, тобто мати право кваліфікації дій, угод, рішень підконтрольного як правомірних або ж протиправних і які потребують юридичного реагування;

в) підконтрольному має бути надана спеціальна або загальна підзвітність перед відповідним контрольним органом з предметів його ведення (територіальна, галузева чи технологічна);

г) контрольну-фінансову правовідносини виникають і існують у межах конкретної процедури регулювання порядку запиту, збору, передавання, оброблення та реалізації інформації, що вимагається контролюючим у контрольованого;

д) здійснення контролю не може бути об'єднане із застосуванням заходів юридичного захисту або заходів відповідальності в компетенції одного і того ж органу;

е) межі контрольної залежності, тобто обсяг, відповідність та інші сутнісні характеристики інформації про фінансову діяльність підконтрольного є

предметом законодавчої регламентації в режимі відповідної таємниці.

Досліджуючи методологічний інструментарій дослідження фінансового контролю як категорії адміністративно-правової науки, маємо зазначити, що методологія (від «метод» і «логіка») — це дослідження логічних структур організація, методи та засоби діяльності. У перекладі з грецької поняття «методологія» перекладається як вчення про метод. Як зазначає Х. Оджетінг (*Henry Ojating, and Jane Henry Ojating (2022)*), методологія наукового дослідження фінансового контролю як категорії адміністративно-правової науки охоплює такі рівні:

1. Наукова методологія зосереджує увагу на методі проведення наукового дослідження фінансового контролю як категорії адміністративно-правової науки.

2. У межах загальнонаукової методики використовуються емпіричні методи дослідження (експериментальні, спостереження) й загальнологічні методи (аналіз, індукція, синтез тощо).

3. Філософська методологія охоплює філософські положення, методи та ідеї, які можна використовувати в усіх наукових знаннях. Якщо говорити про наш час, то цей рівень практично не використовується [73, с. 4].

Основні частини методу наукового дослідження фінансового контролю як категорії адміністративно-правової науки, на думку С. Акбаслі (*Akbasli, S. & Yesilce, I. (2018)*), такі:

- 1) вивчення логічної структури наукових теорій;
- 2) дослідження побудови наукової мови;
- 3) різні дедуктивні та індуктивні дослідження; застосування висновків у природничих, суспільних і технічних науках;
- 4) аналіз формальної структури основ і похідних наукових понять та визначень;
- 5) врахування та вдосконалення логічної структури дослідження, окремих його процедур і операцій, розроблення логічних стандартів, евристичне обґрунтування наукового дослідження фінансового контролю як категорії адміністративно-правової науки [74, с. 2523].

Методологія наукового дослідження фінансового контролю як категорії адміністративно-правової науки – це не просто набір методів наукових досліджень, а справжня система, елементи якої перебувають у тісному взаємодії один з одним. З іншого боку, їй не можна приписувати чільне становище. Незважаючи на те, що методологія охоплює і глибину уяви, і гнучкість розуму, і розвиненість фантазії, а також силу та інтуїцію, вона всього лише допоміжний фактор творчого розвитку людини [75].

У загальному сенсі під методологією розуміють систему методів, що використовуються в певній галузі діяльності. Але в контексті філософського дослідження методологія – це передусім вчення про методи наукової діяльності, загальна теорія наукового методу. Її завдання полягають у дослідженні можливостей та перспектив розвитку відповідних методів у ході наукового пізнання. Методологія науки прагне впорядкувати, систематизувати методи, встановити доцільність їх застосування в різних галузях.

Філософсько-методологічний аналіз науки вивчає загальні принципи та підходи до наукового пізнання. Він розглядає філософські основи наукового методу, зокрема діалектичний, метафізичний, феноменологічний та інші підходи, які впливають на розвиток і застосування наукових методів.

Загальнонаукова методологія визначає загальноприйняті методи, які використовуються у різних галузях наукового пізнання. Ці методи, хоча і не залежать від конкретного об'єкта дослідження, залежать від рівня і глибини наукового аналізу. Вони включають такі підходи, як емпіричні методи, логічний аналіз, статистичні методи, моделювання, абстрагування та інші.

Приватнонаукова методологія визначає методи, що застосовуються у конкретних наукових дисциплінах. Ці методи враховують характер об'єкта дослідження та специфіку поставлених завдань. Наприклад, у фінансовому контролі приватнонаукова методологія включає методи аналізу фінансової звітності, аудиту, порівняльного аналізу, економічного моделювання та інші підходи, специфічні для даної галузі.

Зазначена класифікація методології науки дозволяє вивчати різні аспекти

наукового пізнання та використовувати відповідні методи залежно від мети і завдань дослідження. Вона сприяє розвитку науки, узагальненню знань та покращенню методів дослідження у різних галузях знання.

Окреслимо специфіку філософсько-методологічного аналізу науки. По суті кожна філософська система виконує методологічну функцію.

Приклади: діалектичний, метафізичний, феноменологічний, аналітичний, герменевтичний тощо. Специфіка філософських методів полягає в тому, що це не зведення чітко фіксованих регулятивів, а система правил, операцій, прийомів, які мають загальний та універсальний характер.

Філософські методи неможливо описати термінами експерименту та логіки, що не піддаються формалізації та математизації. Вони задають лише найзагальніші напрями дослідження, генеральну стратегію, але не замінюють спеціальні методи та не визначають остаточний результат пізнання прямо та безпосередньо.

Сукупність філософських підходів виступає дієвим засобом, якщо вона опосередкована іншими, конкретнішими методами. Філософський метод не є «універсальною відмичкою», з нього не можна безпосередньо отримати відповіді на ті чи інші проблеми приватних наук шляхом простого логічного розвитку спільних істин. Він не може бути «алгоритмом відкриття», а дає вченому лише загальну орієнтацію дослідження. Прикладом є застосування діалектичного методу в науці: вчених цікавлять не самі по собі категорії «розвиток», «причинність» тощо, а сформульовані на їх основі регулятивні принципи та те, як вони можуть допомогти в реальному науковому дослідженні.

Вплив філософських методів на процес наукового пізнання завжди здійснюється не прямо й безпосередньо, а складним, опосередкованим шляхом.

Характер методу фінансового контролю як категорії адміністративно-правової науки суттєво визначається:

- предметом дослідження;
- ступенем спільності поставлених завдань;
- накопиченим досвідом та іншими факторами.

Кожна галузь застосовує свої конкретнонаукові, спеціальні методи, зумовлені сутністю об'єкта дослідження. Однак часто методи, характерні для будь-якої конкретної науки, застосовуються і в інших науках. Це тому, що об'єкти дослідження цих наук підкоряються також законам цієї науки. Загальних методів історії пізнання два: діалектичний і метафізичний. Це філософські методи. Діалектичний метод – це метод пізнання дійсності в її суперечливості, цілісності та розвитку.

Метафізичний метод протилежний до діалектичного, він передбачає розгляд явищ поза їхнім взаємним зв'язком та розвитком. З середини XIX століття метафізичний метод витіснявся з природознавства діалектичним методом.

Загальнонаукові методи наукового дослідження фінансового контролю, як категорії адміністративно-правової науки, можна поділити на декілька типів:

Загальнологічні методи використовуються в будь-якому акті пізнання та на будь-якому рівні. До них відносяться аналіз та синтез, індукція та дедукція, узагальнення, аналогія, абстрагування. Вони допомагають розкрити теоретичні основи фінансового контролю та розробити загальні принципи дослідження.

Методи емпіричного дослідження використовуються на емпіричному рівні дослідження. Серед них можна виділити спостереження, експеримент, опис, вимір, порівняння. Ці методи були використані автором під час проведення соціологічного дослідження, щоб отримати конкретні дані та факти про фінансовий контроль.

Методи теоретичного дослідження застосовуються на теоретичному рівні дослідження. Серед них можна згадати ідеалізацію, формалізацію, аксіоматичний метод, гіпотетико-дедуктивний метод та інші. Ці методи були використані для формулювання мети та завдань наукового дослідження фінансового контролю.

Методи систематизації наукових знань, такі як типологізація та класифікація, використовуються для організації та структурування наявних знань про фінансовий контроль. Вони допомагають класифікувати методи фінансового контролю та встановлювати зв'язки між ними.

Характерні риси загальнонаукових понять та методів проявляються:

– по-перше, під час поєднання значення елементів філософських категорій та понять низки приватних наук;

– по-друге, у процесі формалізації та уточнення математичними засобами.

На рівні загальнонаукової методології формується загальнонаукова картина світу.

Спеціальнонаукова методологія, з позиції Samuel Oluwaseyi (*С. Олівейсі (2021)*), є сукупністю знань про принципи та методи, що використовуються в тій чи іншій спеціальній науковій сфері. У її межах формуються спеціальні наукові картини світу [78, с. 17]. Кожна наука має свій специфічний набір методологічних засобів. Водночас методи самих наук можуть транслюватися до інших наук [75, с. 145]. Виникають міждисциплінарні наукові методи, зокрема: формально-юридичний метод – вивчення догми адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю; порівняльно-правовий метод – вивчення фінансового контролю шляхом його порівняння з іншими видами контрольної діяльності; юридична герменевтика – вивчення джерел адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю шляхом з'ясування їхнього змісту; правове моделювання – вивчення фінансового контролю шляхом створення його ідеальної моделі; правовий експеримент – вивчення фінансового контролю у спеціально створених умовах; юридично-етнологічний метод – вивчення закономірностей правової реальності через традиції, звичаї різних народів; юридично-антропологічний метод – вивчення закономірностей правової реальності через феномен людини; психолого-юридичний метод – вивчення правової реальності в психології особистості та соціальній психології.

Головна увага в межах методології спрямована на дослідження фінансового контролю як категорії адміністративно- правової науки, у якій застосування різноманітних наукових методів набуває своєї специфіки. Наукове дослідження – діяльність, спрямована на здобуття справжнього знання про об'єктивну реальність. Знання, які застосовуються на предметно-чуттєвому рівні деякого наукового дослідження, становлять основу його методики.

В емпіричному дослідженні методика забезпечує збір та первинну обробку

експериментальних даних, регулює практику науково-дослідницької роботи – експериментально-виробничу діяльність.

Як зазначає Е. Джонсон (*Johnson, E. (2021)*), будь-яка методика створюється на основі вищих рівнів знань, але є сукупністю вузькоспеціалізованих настанов, що містить досить жорсткі обмеження: інструкції, проекти, стандарти, технічні умови тощо. На рівні методики настанови, що існують ідеально, у думках людини, нібито поєднуються з практичними операціями, завершуючи оформлення методу. Без них метод є чимось умоглядним і не отримує виходу в зовнішній світ. Своєю чергою, практика дослідження неможлива без управління з боку ідеальних настанов. Хороше володіння методикою – показник високого професіоналізму вченого [76].

Наукове дослідження, на думку Б. Шенідер (*Schneider, B. (2022)*), містить у структурі низку елементів. Об'єкт дослідження – фрагмент реальності, на який спрямована пізнавальна діяльність суб'єкта, і який існує поза та незалежно від свідомості суб'єкта, що пізнає. Об'єкти дослідження можуть бути як матеріальними, так і нематеріальними за своєю природою. Їх незалежність від свідомості полягає в тому, що вони існують поза нею, залежно від того, відомо чи невідомо про них щось людям [77]. Предметом дослідження є частина об'єкта, безпосередньо задіяна в дослідженні; це головні, найбільш суттєві ознаки об'єкта з погляду тієї чи іншої наукової галузі. Специфіка предмета наукового дослідження полягає в тому, що спочатку він задається в загальних, невизначених рисах, передбачається і прогнозується незначною мірою. Остаточно він «вимальовується» наприкінці дослідження. Приступаючи до нього, вчений не може уявити його в кресленнях та розрахунках. Що потрібно «вирвати» з об'єкта та синтезувати в продукті дослідження – про це дослідник має поверхневе, однобічне, невичерпне знання. Тому формою фіксації предмета дослідження є питання, проблема. Поступово перетворюючись у продукт дослідження, предмет збагачується та розвивається за рахунок невідомих спочатку ознак та умов його існування. Зовні це виявляється у зміні питань, що додатково постають перед дослідником, які підпорядковуються загальній меті дослідження. Можна сказати,

що окремі наукові дисципліни зайняті вивченням окремих «зрізів» об'єктів, що досліджуються.

Мета дослідження - ідеальне, уявне передбачення результату, заради якого робляться науково-пізнавальні дії. Особливості предмета дослідження безпосередньо пов'язані з його метою, яка, вміщуючи образ предмета дослідження, відрізняється властивою предмету невизначеністю на початку процесу дослідження. Вона конкретизується в міру наближення до кінцевого результату.

Завдання дослідження формулюють питання, на які необхідно отримати відповідь для реалізації цілей дослідження. Цілі й завдання дослідження утворюють взаємопов'язані ланцюжки, у яких кожна ланка служить засобом утримання інших ланок. Кінцева мета дослідження може бути названа його спільним завданням, а приватні завдання, що виступають як засоби розв'язання основного, можна назвати проміжними цілями або цілями другого порядку. Виділяють також основні завдання дослідження, що відповідають цільовій настанові, та додаткові, які ставляться для підготовки майбутніх досліджень, перевірки побічних (можливо, дуже актуальних), не пов'язаних з цією проблемою гіпотез, для розв'язання якихось методичних питань тощо.

Способи досягнення мети. Якщо основна мета формулюється як теоретична, то під час розроблення програми головна увага приділяється вивченню наукової літератури з цього питання, чіткій інтерпретації вихідних понять, побудові гіпотетичної загальної концепції предмета дослідження, виділенню наукової проблеми та логічному аналізу робочих гіпотез.

Інша логіка управляє діями дослідника, якщо він ставить перед собою безпосередньо практичну мету. Дослідницька робота починається із визначення специфіки обраного об'єкта та з'ясування практичних завдань, що підлягають розв'язанню. Тільки після цього дослідник звертається до літератури в пошуках відповіді на запитання: чи є «типовий» розв'язок поставлених завдань, тобто спеціальна теорія, що стосується предмета?

Якщо «типового» рішення немає, подальша робота розгортається за схемою

теоретичного дослідження, але якщо ж таке рішення є, то гіпотези прикладного дослідження будуються як різні варіанти «прочитання» типових рішень стосовно конкретних умов.

Варто зазначити, що дослідження, орієнтоване на розв'язання теоретичних завдань, можна продовжити як прикладне. На першому етапі ми отримуємо типовий розв'язок проблеми, а потім переводимо його в конкретні умови. Також елементом структури наукового дослідження виступають засоби науково-пізнавальної діяльності.

До них належать:

- матеріальні засоби;
- теоретичні об'єкти (ідеальні конструкти);
- методи дослідження та інші ідеальні регулятори дослідження: норми, зразки, ідеали наукової діяльності.

Засоби наукового пошуку перебувають у постійній зміні та розвитку. Те, що деякі з них успішно застосовуються на одному етапі розвитку науки, не є достатнім гарантом їхнього узгодження з новими сферами реальності і тому вимагають удосконалення чи заміни.

Системний підхід як загальнонаукова методологічна програма та його сутність. Робота зі складними дослідницькими завданнями передбачає використання як різних методів, так і різних стратегії наукового пошуку. Найважливішим із тих, що відіграють роль загальнонаукової методологічної програми наукового пізнання, є системний підхід. Системний підхід є сукупністю загальнонаукових методологічних принципів, в основі яких лежить розгляд об'єктів як систем.

Система – сукупність елементів, що у відношеннях і зв'язках один з одним утворюють щось ціле. Філософські аспекти системного підходу виражаються в принципі системності, зміст якого розкривається в поняттях цілісності, структурності, взаємозалежності системи та середовища, ієрархічності, множинності опису кожної системи.

Поняття цілісності відображає основний принцип, що система являє собою

єдине ціле, в якому складові елементи мають властивості, які не можна повністю пояснити лише за допомогою властивостей окремих елементів. В той же час, кожен елемент системи, його властивості та взаємозв'язки залежать від його місця та функцій усередині цілого.

У понятті структурності відображається той факт, що поведінка системи визначається не окремими елементами, а властивостями її структури. Система може бути описана шляхом встановлення та аналізу її структури, яка впливає на її функціонування.

Взаємозалежність системи та середовища означає, що система взаємодіє постійно зі своїм оточенням і проявляє свої властивості саме через цю взаємодію. При цьому система виступає як активний учасник цієї взаємодії, впливаючи на середовище та одночасно отримуючи вплив від нього.

Отже, ці поняття відображають основні принципи, що характеризують взаємозв'язок складових елементів системи, їхню взаємозалежність та взаємодію з оточенням, що є важливими для розуміння функціонування системи в цілому.

Поняття ієрархічності орієнтує на те, що кожен елемент системи може розглядатися як система, а досліджувана система як один із елементів більшої системи. Можливість множинності описів системи зумовлена принциповою складністю кожної системи, внаслідок чого її належне дослідження вимагає формування різних моделей, кожна із яких описує лише окремий аспект системи. Особливість системного підходу зумовлена тим, що він орієнтує дослідження на висвітлення цілісності об'єкта, що розвивається, та забезпечує використання певних механізмів для виявлення різноманітних зв'язків складних об'єктів та зведення їх до єдиної теоретичної системи. Широке використання системного підходу в сучасній дослідній практиці обумовлено низкою обставин і передусім інтенсивним освоєнням у сучасному науковому знанні складних об'єктів, склад, конфігурація та принципи функціонування яких далеко не очевидні та вимагають спеціального аналізу.

Одним із найбільш яскравих втілень системної методології є системний аналіз, що є особливою галуззю прикладного знання, що застосовується до систем

будь-якої природи. На сучасному етапі відбувається становлення нелінійної методології пізнання, пов'язаної з розробленням міждисциплінарних наукових концепцій – динаміки нерівноважних станів та синергетики. У межах названих концепцій складаються нові орієнтири пізнавальної діяльності, що задають розгляд досліджуваного об'єкта як складної системи, що самостійно організовується й розвивається.

З системним підходом як загальнонауковою методологічною програмою також тісно пов'язаний структурно-функціональний підхід, що є його різновидом. Він будується на основі виокремлення в цілісних системах їх структури – системи стійких взаємовідносин та взаємозв'язків між її елементами та їх ролі (функцій) один щодо одного. Структура розуміється як щось незмінне під час певних перетворень, а її функцією є встановлення призначення кожного з елементів цієї системи.

Основні вимоги структурно-функціонального підходу:

- вивчення структури, будови об'єкта, що вивчається;
- дослідження його елементів та їхніх функціональних характеристик;
- розгляд історії функціонування та розвитку об'єкта загалом.

Орієнтири пізнавальної діяльності, сконцентровані в зміст загальнонаукових методів, є розгорнутими, системно організованими комплексами, що вирізняються складною структурою. До того ж, самі методи перебувають у складному зв'язку один з одним. У реальній практиці наукового дослідження методи пізнання застосовуються в сукупності, задаючи стратегію розв'язання поставлених завдань. Водночас специфіка будь-якого з методів дає змогу здійснити змістовний розгляд кожного з них окремо з урахуванням приналежності до певного рівня наукового дослідження.

Діалектичний метод наукового дослідження уявлень про адміністративно-правове забезпечення державного фінансового контролю в Україні дає змогу комплексно розглянути зазначений феномен у його розвитку і взаємозв'язку з низкою суміжних понять в адміністративному праві, встановити усталені закономірності механізму та напрями його реалізації.

Метод, протилежний узагальненню – обмеження (перехід від більш загального поняття до менш загального). Аналіз – уявне чи реальне розкладання об'єкта на складові його частини. Синтез – об'єднання пізнаних у результаті аналізу елементів у єдине ціле.

Узагальнення – процес уявного переходу від одиничного типу до загального, від спеціального до більш загального.

Абстрагування (ідеалізація) – уявне внесення певних змін до об'єкта, що вивчається відповідно до цілей дослідження. У результаті ідеалізації з розгляду можуть бути вилучені деякі властивості, ознаки об'єктів, які не є суттєвими для цього дослідження. Приклад такої ідеалізації в механіці – матеріальна точка, тобто точка, що володіє масою, але позбавлена будь-яких розмірів. Таким самим абстрактним (ідеальним) об'єктом є абсолютно тверде тіло.

За допомогою методів формальної логіки, таких як індукція та дедукція, аналіз і синтез, узагальнення, абстрагування та інші, було проведено дослідження, що дозволило розкрити зміст і сутність державного фінансового контролю. Логіко-семантичний метод був використаний для формулювання відповідних дефініційних конструкцій, пов'язаних з категорією державного фінансового контролю, об'єктами та предметом контролю, а також суб'єктами, що здійснюють цей контроль.

Завдяки формальній логіці було можливо провести логічний аналіз і розділити поняття на складові елементи, а потім знову синтезувати ці елементи, щоб отримати загальне уявлення про державний фінансовий контроль. Індуктивний метод дозволив вивести загальні висновки на основі спостережень та аналізу конкретних випадків, тоді як дедуктивний метод застосовувався для формулювання узагальнених принципів та правил на основі вже встановлених фактів та даних.

Застосування логіко-семантичного методу дало змогу чітко визначити поняття, що стосуються державного фінансового контролю, та побудувати точні та однозначні дефініції для об'єктів, предмета контролю та суб'єктів, які здійснюють цей контроль. Це сприяє ясному розумінню та уніфікації понять у

галузі державного фінансового контролю, що має важливе значення для подальшого дослідження та розвитку цієї сфери. Індукція – процес виведення загального стану зі спостереження низки приватних поодиноких фактів, тобто пізнання від часткового до загального. На практиці найчастіше застосовується неповна індукція, яка передбачає висновок про всі об'єкти множини на підставі пізнання лише частини об'єктів. Неповна індукція, заснована на експериментальних дослідженнях, що передбачає теоретичне обґрунтування, називається науковою індукцією. Висновки такої індукції часто мають імовірнісний характер. Це ризикований, але творчий метод. За умови чіткої організації експерименту, логічної послідовності та суворості висновків вона здатна давати достовірний висновок.

Дедукція – процес аналітичного міркування від загального до приватного чи менш загального. Вона тісно пов'язана із узагальненням. Якщо вихідні загальні положення є встановленою науковою істиною, то методом дедукції завжди буде отримано справжній висновок.

В рамках системного підходу був використаний системно-структурний метод для вивчення форм, видів та методів державного фінансового контролю, а також для дослідження принципів його організації та здійснення. Цей метод дозволив розглянути державний фінансовий контроль як систему з внутрішньою структурою, визначити її компоненти та з'ясувати взаємозв'язки між ними. Такий підхід дозволяє отримати глибше розуміння сутності та функціонування державного фінансового контролю.

Структурно-функціональний метод був застосований для аналізу особливостей адміністративно-правового регулювання державного фінансового контролю. Використання цього методу дало змогу розкрити взаємозв'язок між структурою системи державного фінансового контролю та її функціями, а також визначити, як ці функції впливають на ефективність контрольних заходів.

Аналітичний метод використовувався для дослідження правових засад державного регулювання державного фінансового контролю. Цей метод дозволяє провести глибокий аналіз законодавства та нормативних актів, які регулюють

державний фінансовий контроль, і виявити його основні принципи, правові проблеми та недоліки. Це допомагає визначити шляхи поліпшення правового регулювання в цій сфері та розробити пропозиції щодо його удосконалення.

Аналогія – ймовірний, правдоподібний висновок про схожість двох предметів або явищ за якоюсь ознакою на підставі встановлення їхньої подібності за іншими ознаками. Аналогія зпростим дає змогу зрозуміти більше складне.

Історичний метод передбачає відтворення історії розвитку фінансового контролю у всій своїй різноманітності, з урахуванням усіх деталей та випадковостей. Логічний метод - це, по суті, логічне відтворення історії об'єкта, що вивчається. При цьому історія ця звільняється від усього випадкового, несуттєвого, тобто це ніби історичний метод, але звільнений від його історичної форми.

Класифікація - розподіл тих чи інших об'єктів за класами (відділів, розрядів) залежно від їхніх загальних ознак, що фіксує закономірні зв'язки між класами об'єктів у єдиній системі конкретної галузі знання. Становлення кожної науки пов'язане із створенням класифікацій об'єктів і явищ, що вивчаються.

На емпіричному рівні застосовуються такі методи, як спостереження, опис, порівняння, вимір, експеримент.

Порівняння – спосіб, що виявляє подібність або відмінність об'єктів (або ступенів розвитку одного й того ж об'єкта), тобто їхню тотожність та відмінності. Але цей метод доцільно застосовувати під час дослідження сукупності однорідних явищ, що утворюють клас. Порівняння предметів у класі здійснюється за ознаками, суттєвими для цього розгляду.

Науково-теоретичну основу дисертаційного дослідження становлять наукові праці українських та зарубіжних учених, фахівців у галузях філософії, загальної теорії держави і права, економічної теорії, фінансів та адміністративного права. Наукові висновки дисертації ґрунтуються на нормах Конституції України, законах та підзаконних актах, які регулюють фінансово-контрольні відносини в Україні. У дисертаційному дослідженні враховано зарубіжний досвід у сфері законодавства та фінансового контролю за діяльністю

суб'єктів господарювання, який може бути застосований в Україні.

1.3. Генеза досліджень фінансового контролю в адміністративно-правовій традиції України

В умовах інтеграції до міжнародного економічного простору поступові зміни політичних та економічних процесів в Україні мають супроводжуватися принциповою реорганізацією функцій державного управління, зокрема у сфері державного фінансового контролю. Ефективна система державного фінансового контролю є необхідним атрибутом сучасної демократичної держави та запорукою ефективного використання державних фінансових ресурсів. Для того, щоб визначити перспективи розвитку національного фінансового нагляду в майбутньому, необхідно дослідити процес його становлення та історичні надбання у сфері національного фінансового нагляду, а також виокремити наявні недоліки, проблеми та аспекти досліджень фінансового контролю в адміністративно-правовій традиції, які потребують подальшого вдосконалення.

Теоретико-правові основи фінансового контролю досліджуються в працях представників адміністративно-правової науки, оскільки до напрямів правового забезпечення фінансової діяльності державних органів, органів місцевого самоврядування, інших установ та суб'єктів господарювання належить контроль за своєчасністю та правильністю формування й використання публічних фінансів. Фахівці-адміністративісти О. Ф. Андрійко, В. Б. Авер'янов, Л. К. Воронова, О. П. Гетманець, В. М. Гаращук, Л. Б. Касьяненко, А. А. Коваленко, М. П. Кучерявенко, С. О. Ніщимна, О. А. Музика-Стефанчук, І. Б. Стефанюк, Л. А. Савченко та інші досліджували адміністративно-правові основи державного фінансового контролю й особливості його класифікації за різними ознаками.

Фінансовий контроль визначають як цілеспрямовану діяльність законодавчого і виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, спрямовану на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих і

децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин [3, с. 5].

Більшість вчених на сьогодні розглядають адміністративне право як самостійну галузь права, що є сукупністю адміністративно-правових норм, які регулюють суспільні відносини, що виникають у процесі фінансової діяльності держави та муніципальних утворень. Значущість адміністративного права визначається насамперед метою правового регулювання. Адміністративне право створює адміністративно-правові умови для реалізації норм інших галузей права. Без адміністративних відносин неможливий розвиток інших видів суспільних відносин, адже адміністративно-правові розпорядження становлять правові засади функціонування фінансової системи держави.

Успіхи адміністративно-правової думки щодо розмежування адміністративного права й закону, осмислення сутності нових адміністративно-правових явищ, з одного боку, підвищують соціально-значущість зазначеної галузі права, а з іншого, – ставлять перед нею складні завдання з розроблення інноваційних методів правового регулювання адміністративних відносин, що відповідали б потребам суспільства та держави.

Зокрема, важливим є проведення аналізу співвідношення понять «фінансовий контроль» і «фінансовий нагляд» з метою збагачення науковими знаннями, необхідними для вдосконалення фінансового законодавства, підняття контрольної діяльності держави та інших суб'єктів на якісно новий рівень. Зауважимо, що вивченням проблем фінансового контролю займалися юристи-правознавці, зокрема В. А. Лебедев, І. Х. Озеров, І. І. Янжул звернулися до цього питання ще в дореволюційний період [54, с. 729].

Не можна не відзначити і глибокий аналіз процесів, що відбувалися у фінансовій та контрольній сферах, у працях дореволюційного дослідника М. Кременьовського, а також Ф. М. Белявського, який піддавав систему державного фінансового контролю Російської імперії не завжди виправданій критиці з погляду нової держави. У другій половині XIX століття почали видаватися роботи, присвячені вивченню зарубіжних фінансово-контрольних систем, а

дорадянський період, своєю чергою, був присвячений дослідженню теорії рахівництва, касової, а також бухгалтерської діяльності. Варто також зазначити, що особливу увагу приділяли роботам, що стосувалися підбору та аналізу рахунково-ревізійного законодавства першої половини XIX століття [40, с. 130].

У зв'язку з цим дослідження природи фінансового контролю за часів соціалізму ґрунтувалися на уявленні про нього як про діяльність державних органів та громадських організацій, яка полягала в перевірці обґрунтованості процесів формування централізованих та децентралізованих грошових фондів, а також їх використання, де основною метою було дотримання планових пропорцій у розширеному відтворенні. Розглядаючи «фінансовий контроль» у сучасній науці, можемо говорити про наявність множинних трактувань досліджуваної категорії.

Поняття «фінансовий контроль» може бути тлумачене авторами в двох широких аспектах. З одного боку, в широкому розумінні, фінансовий контроль охоплює контроль за законністю та доцільністю дій у сферах освіти, розподілу та використання грошових фондів держави та місцевого самоврядування. Його ціль полягає у забезпеченні ефективного соціально-економічного розвитку країни та окремих регіонів. З іншого боку, вузьке розуміння фінансового контролю включає перевірку фінансових, кредитних, грошових та валютних операцій згідно з вимогами законодавства та правил, встановлених державою та власниками, і здійснюється спеціально уповноваженими органами [17, с. 26].

Таким чином, поняття «фінансовий контроль» може використовуватися в широкому і вузькому сенсах, в залежності від контексту дослідження або регулювання фінансових процесів. В широкому розумінні, воно охоплює контроль за ефективним використанням грошових ресурсів для досягнення соціально-економічного розвитку, тоді як у вузькому розумінні воно вказує на спеціальну перевірку дотримання вимог законодавства та правил у фінансових операціях.

Так, наприклад, Н. Лазарева зазначає, що фінансовий контроль – це контроль за законністю та доцільністю діяльності в галузі освіти, розподілу, а

також використання грошових фондів держави та суб'єктів місцевого самоврядування [18].

Л. Чернявська, навпаки, розуміє під фінансовим контролем діяльність державних органів, що здійснюється певними організаційними методами та формами, а також недержавних органів, які наділені законодавчими повноваженнями визначати законність та надійність фінансових операцій, здійснювати об'єктивну оцінку економічної ефективності фінансової діяльності та виявляти нові резерви для її підвищення, збільшення надходжень до бюджету та збереження державної власності [49, с. 279].

На нашу думку, найбільш вдалими є визначення фінансового контролю, запропоноване В. В. Бурцевим, який розглядає його як встановлену законодавством діяльність органів державної влади та управління усіх рівнів щодо виявлення, попередження, а також припинення не лише помилок та зловживань в управлінні державними матеріальними та іншими грошовими ресурсами, а також недотримання фінансово-господарського, зокрема бюджетного законодавства, а й недоліків в організації системи управління (зокрема і внутрішнього контролю) фінансово-господарської діяльності державних органів, організацій із повною та частковою державною участю [51, с. 30].

Отже, на основі вищезазначеного, можна дійти висновку, що така категорія, як фінансовий контроль існує досить давно і в економічній, і юридичній науці.

В багатьох наукових дослідженнях щодо фінансового контролю значну увагу приділяють положенням науки адміністративного права. Проте варто відзначити, що це методологічна помилка, оскільки не беруться до уваги кардинальні зміни, що відбулися в правовій системі України за останні 20 років. Перехід до ринкової системи господарювання супроводжується появою нових суспільних відносин, що призвело до змін у предметі як адміністративного, так і фінансового права.

Фінансове право тепер має "оперативний простір", враховуючи зміни в економічній системі країни. Концепція державного контролю та нагляду, яка була розроблена в радянський період, вже не відображає сутність сучасного

фінансового контролю та фінансового нагляду. Такі зміни обумовлені переходом до ринкової економіки, де важливу роль відіграють принципи саморегуляції, конкуренції та прозорості. Отже, для розуміння і дослідження фінансового контролю потрібно враховувати нові реалії та специфіку сучасної правової системи, адаптуючи підходи та методи до сучасних умов.

Складність цього питання обумовлена не тільки наявністю у фінансовому контролі та нагляді загальних рис, а й їхнім взаємопроникненням, що породжує складнощі у визначенні правової природи фінансового контролю та фінансового нагляду. Термін «фінансовий контроль» виник у науці фінансового права відносно нещодавно. І, можливо, тому єдиного доктринального розуміння не набув.

На наш погляд, поняття «фінансовий контроль» можна розглядати в кількох аспектах: по-перше, як елемент системи адміністративного права, що є сукупністю фінансово-правових норм, що регулюють наглядову діяльність уповноважених законом суб'єктів; по-друге, як різновид юридичної діяльності, що охоплює дії органів державної влади, Національного банку України, спрямовані на забезпечення стабільного функціонування всіх елементів фінансової системи України.

Розроблені раніше критерії розмежування «контролю» і «нагляду» не можуть бути методологічною основою адміністративно-правових досліджень, адже вони не враховують особливості адміністративних правовідносин. В основі фінансового нагляду та фінансового контролю лежить контрольна функція фінансів. Фінансовий нагляд ширший за фінансовий контроль. Розмежування можна провести за низкою критеріїв.

Контрольна функція призначена для оцінки відповідності здійснення іншими функціями завдань, що стоять перед державною податковою службою. Вона існує постійно при здійсненні інших функцій. Взагалі функції державних органів – це соціальне призначення кожного конкретного органу як особливої частини механізму держави, вони знаходять свій вираз і конкретизацію у компетенції державних органів, закріплених за кожним органом у правах і обов'язках. Кожна функція має ряд істотних ознак, які відображають її соціальну

природу і характеризують її роль у виконанні завдань [4, с. 8].

Здійснення фінансового нагляду - це виняткова компетенція органів державної влади, а також Національного банку України як суб'єкта, що виконує публічно-значущі функції. Коло суб'єктів фінансового контролю набагато ширше.

Варто згадати класифікацію фінансового контролю за суб'єктним складом. Відповідно до неї виділяють державний, муніципальний, громадський, внутрішньогосподарський, аудиторський (незалежний) фінансовий контроль. У реалізації державного фінансового контролю беруть участь не лише органи державної влади, а й уповноважені законом суб'єкти господарювання. Наприклад, банки, які мають ліцензії на здійснення банківських операцій у національній та іноземній валюті, виконують функції агентів валютного контролю.

Фінансовий нагляд та фінансовий контроль мають зовсім різні, хоч і взаємопов'язані між собою об'єкти. Об'єктом фінансового контролю виступає фінансова діяльність державних та муніципальних органів, фізичних та юридичних осіб. Фінансовий контроль орієнтований на встановлення законності здійснюваних фінансових операцій. При цьому ознака «доцільності», яка зазвичай пов'язується з контрольною діяльністю, має факультативний характер. Доцільність дій суб'єкта, що перевіряється, оцінюється досить рідко. Вона має місце, наприклад, під час здійснення ревізійної діяльності Рахункової палати. Об'єктом фінансового нагляду є відповідна піднаглядова система. Головна мета суб'єкта фінансового нагляду – забезпечити її стабільне функціонування та розвиток.

Системний підхід, на думку М. П. Кучерявенко, дозволяє розглядати фінансовий нагляд як систему, що містить два взаємопов'язані і нерозривні елементи: підсистему фінансового контролю та підсистему наглядового нагляду. На етапі розвитку фінансовий контроль став частиною фінансового нагляду. Результати проведеної фінансово-контрольної діяльності ретельно аналізуються (мають аналізуватися) суб'єктами фінансового нагляду з метою вироблення пропозицій, спрямованих на забезпечення стабільного функціонування та розвитку всієї піднаглядової системи [47, с. 149].

У працях науковців фінансовий контроль розглядається комплексно, зокрема: як «цілеспрямована діяльність уповноважених державою суб'єктів, підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності, спрямована на дотримання законності, фінансової дисципліни та раціональності державної фінансової діяльності держави, тобто мобілізація, розподіл і використання державних коштів, з метою виконання завдань та функцій держави та територіальних громад, а також ефективного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин» [1, с. 376]; як функція управління [6, с. 56]; як організаційно-правовий спосіб «шляхом контролю та перевірки діяльності об'єктів контролю за законністю та відповідністю окремих дій вимогам чинного законодавства для забезпечення законності та дисципліни з можливістю втручання в їх діяльність для усунення виявлених недоліків» [6, с. 96].

Історичний розвиток системи контролю, на думку І. М. Сисоєвої, свідчить, що він виник не випадково, а як необхідна умова забезпечення режиму законності і правопорядку для існування всього суспільства [6, с. 56].

Політичні лідери в різні епохи надавали важливого значення контрольній функції в сфері управління для стабільного розвитку національних адміністративно-правових відносин. Понад 2000 років тому давньокитайський юрист і державний діяч Шан Ян наголошував, що бюрократичні інституції мають контролюватися «зверху» і «знизу», визнаючи, що всі рівні перед законом. Ш. Монтеск'є також вважав, що «народ має можливість вимагати від своїх начальників звітів» [20, с. 396].

Для держав і суспільств «безконтрольність є злом із великими наслідками та можливістю великих зловживань». Давньогрецькі демократи змогли сформувані відповідні незалежні контрольні інституційні структури. Так, Арістотель стверджував, що функції місцевих адміністрацій «полягають лише в отриманні звітів і здійсненні контролю. Такі магістрати називаються евфінами (контролерами), логістами (бухгалтерами), екзетастами (аудиторами), синегорами (буквально означає «той, хто говорить разом, захисник») [59].

Після розпаду попередніх контрольних структур і появи абсолютизму в

політичній сфері тривалий час існувало кілька незалежних і чітко відокремлених управлінських структур спеціалізованих контрольних інституцій (окрім судів) для контролю у сфері державного управління. Перші прояви контролю припадають на періоди матріархату і патріархату, коли сім'я була основним центром виробництва, заснованого на суспільній власності на засоби виробництва і колективну працю. На цьому етапі суспільного розвитку первісний облік виник спочатку в недосконалому вигляді як засіб контролю за кількістю зібраного і спожитого продукту [16, с. 72].

В Україні в середині 1990-х років, за підрахунками О. Р. Ящишак, діяло 88 видів державного фінансового контролю та правового нагляду у сфері господарювання. Цим займалися 25 державних служб, 36 органів державної інспекції, 42 різноманітних колегії, комітети, реєстри, департаменти, департаменти та інші профільні установи. Державний контроль (нагляд) та державна безпека здійснювалися в п'яти сферах державного управління (економічна сфера, екологія та природоохоронна сфера, соціальна сфера, правоохоронна та протиправна сфера, оборонна сфера) [59, с. 36].

У сесію Верховної Ради СРСР у травні 1991 року поряд із законами, пов'язаними з розвитком ринкової економіки, ухвалено Закон «Про Контрольну палату СРСР», що отримала статус вищого органу фінансового та економічного нагляду в Радянському Союзі. До її функцій належало відслідковування за виконанням бюджету Союзу, використанням майна Союзу, емісією валюти, використанням кредитно-грошових ресурсів, золотого запасу, алмазного фонду та ефективністю витрачання коштів бюджету Союзу з точки зору законності, зручності та результативності [52, с. 89].

У грудні 1991 року під час розпуску контролюючих органів державного управління СРСР його Контрольну палату було ліквідовано. У 1992 р. були внесені зміни до виняткових повноважень Верховної Ради (ст. 97), які розширили повноваження Верховної Ради України. Тому, крім затвердження Державного бюджету України, до її повноважень також входить контроль за ходом виконання державних планів і бюджетів та затвердження звітів про їх виконання, перегляд

Державного бюджету України (п. 6). Що стосується заслуховування звітів інституцій, які вона утворила або обрала, а також посадових осіб, яких вона призначила, обрала або затвердила для обрання, це більше не відповідає «формальному» стандарту [53, с. 34].

Крім того, у Конституції УРСР (ст. 112) було передбачено, що Верховна Рада УРСР мала право створювати постійні комісії з переліку депутатів для первинного розгляду й підготовки питань, віднесених до відання Верховної Ради Української Соціалістичної Республіки тощо, а також контролю за діяльністю державних установ і організацій. Верховна Рада УРСР також мала право утворювати слідчі, ревізійні та інші комісії з питань, передбачених Конституцією УРСР, якщо вона вважає за потрібне. Крім того, усі державні та громадські установи, організації та посадові особи мали відповідати на запити Верховної Ради УРСР шляхом надання їй необхідних матеріалів і документів. 16 травня 1991 р. п'ята сесія Верховної Ради СРСР прийняла Закон «Про Контрольний Центр УРСР», пов'язаний із переходом до ринкової економіки, який 31 травня перетворився на Комітет народного контролю.

Тобто другим чинником, що впливає на сучасний стан фінансового контролю, є процес зміни системи фінансового контролю, який відбувався в Україні протягом 1991-1996 років.

З розпадом Радянського Союзу втратили своє існування багато державних інституцій, включаючи ті, що виконували функції державного фінансового контролю. Перш за все, була припинена система партійного, профспілкового, комсомольського та громадського контролю. Також повністю ліквідовано систему народного нагляду. Завдяки руйнуванню командно-адміністративної системи значення міністерств управління галузями та видами діяльності значно знизилось. У результаті система контролю в міністерствах практично припинила своє існування, а контрольно-ревізійні управління різних міністерств також перестали функціонувати або продовжували працювати формально.

Цей процес спричинив необхідність переосмислення та перебудови

системи державного фінансового контролю з метою відповідності новим економічним та політичним реаліям. Нова система мала передбачати ефективний нагляд за використанням державних фінансових ресурсів, забезпечення їх законності та доцільності. Однак цей процес потребував часу для розвитку та впровадження нових механізмів контролю, а також зміни менталітету та усвідомлення важливості ефективного фінансового контролю в суспільстві [44].

У цьому випадку масштаби нецільового використання державних коштів явно зросли, зважаючи на ситуацію в країні. Бюджетні асигнування та їх витрачання досі фактично не контролюються державою. Рівень корупції та зловживання владою досягнув такого рівня, коли необхідно було відновити державний фінансовий контроль.

Загалом розвиток національної системи фінансового регулювання упродовж останніх років в основному має три напрями:

- посилення ролі та статусу контрольно-ревізійного управління;
- посилення ролі та статусу правоохоронних органів;
- максимальне розширення надання функцій національного фінансового регулювання установам зі спеціальним статусом, наприклад, Національному банку, Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державній податковій адміністрації, Національній митній адміністрації тощо.

Водночас на початку цього періоду питання про створення незалежного органу фінансового контролю та посилення внутрішнього контролю на вищих щаблях влади не порушувалося, що практично одразу віддалило Україну від європейських стандартів. Варто зазначити, що формування та розвиток державного фінансового контролю має велике значення для становлення української державності [38, с. 96].

Отже, дату проголошення незалежності України – 24 серпня 1991 року – можна розглядати як початок сучасного етапу розвитку фінансового контролю. Законодавчою основою розвитку державного фінансового контролю в Україні є відповідні нормативно-правові акти та діяльність бухгалтерії, що визначають

статус контролю та повноваження податкової (фіскальної) служби, Національного банку тощо. Ухвалення Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу» 1993 р. сприяло посиленню функцій та повноважень відомства, яке має повноваження перевіряти витрати бюджетних коштів незалежно від місця їх походження та повноважень.

Головне контрольно-ревізійне управління має право самостійно визначати свою програму діяльності і погоджувати її лише з Міністерством фінансів України. Контрольно-ревізійна служба набула самостійності від міністерства, але ця самостійність може бути розширена на основі інших законодавчих актів [39, с. 96].

Головне контрольно-ревізійне управління отримує доручення щодо проведення перевірок самостійно від Міністерства фінансів України і також має право самостійно вирішувати кадрові питання. Згідно з законом, контрольно-ревізійна служба стає органом фінансового контролю з високим рівнем прав і повноважень, що можна вважати початком третього етапу розвитку системи фінансового контролю. Конституцією передбачено, що контроль за виконанням державного бюджету від імені Верховної Ради України здійснюється Рахунковою палатою.

Рахункова палата працює з 1997 року та є постійно діючим органом державного фінансового контролю, діяльність якого ґрунтується на принципах законності, плановості, незалежності, об'єктивності та гласності. Конституція України від 28 червня 1996 року закріплює конституційний статус Рахункової палати – органу, який діє від імені Верховної Ради України та контролює порядок використання коштів державного бюджету України. Водночас положення Закону не дозволяють Рахунковій палаті здійснювати повний нагляд за виконанням державного бюджету протягом усього процесу, оскільки виводять із-під такого контролю дохідну частину бюджету, яка є невід'ємною складовою бюджету. виправити цю ситуацію можуть лише відповідні зміни до Конституції України та закону «Про рахункову палату».

17 січня 2002 року на другій сесії Верховної Ради України четвертого

скликання народні депутати України ухвалили Закон України "Про внесення змін до статті 98 Конституції України", відповідно до якого "Парламент контролює державотворення України та виконання бюджету України» та місцевих бюджетів, фінансування повноважень місцевої державної адміністрації. Так, згідно з прийнятою зміною до ст. 98 Конституції України визначено, що до компетенції Рахункової палати входить не лише контроль за використанням бюджетних коштів, а й дохідна частина державного та місцевих бюджетів.

В. М. Прасюк здійснила ґрунтовне дослідження правового змісту різних визначень категорії «фінансовий контроль» і окреслила його значення в публічній фінансовій діяльності [34, с. 64]. Щоправда, завдяки мобільній і досить налагодженій системі контролю інформація про фактичний стан керованого об'єкта надходить не в кожний даний момент (контроль-процес переривається, він ділиться на попередній, поточний і наступний), а умови контролю не дають можливості здійснювати постійне стеження за керованими об'єктами, а тому неможливо врахувати та скоригувати зовнішні та внутрішні умови їх функціонування, де дуже сильні ще й синергетичні дії. Тому управлінські рішення приймаються на такому рівні детермінованості, коли вважається, що наперед відомі наслідки цих рішень. З цих визначень випливає, що багатофункціональність фінансового контролю та специфіка контрольної діяльності як невід'ємної частини державної фінансової діяльності країни спрямовані на досягнення ефективності діяльності суб'єктів фінансово-правових відносин незалежно від їхньої організаційної та організаційно-правової форми та завдань діяльності.

Як зазначає М. О. Настенко, у зв'язку із здійсненням громадського фінансового контролю у сфері закупівель для публічних потреб громадські об'єднання наділяються цілим комплексом прав, які можна класифікувати на дві групи. До першої варто віднести права, безпосередньо пов'язані з проведенням заходів громадського контролю: направлення замовникам запитів стосовно надання інформації про здійснення закупівель та про хід виконання контрактів; здійснення незалежного моніторингу закупівель та оцінювання їхньої

ефективності та законності [23, с. 72].

Другу групу утворюють права, пов'язані з реагуванням на результати громадського контролю: звернення до органів влади із заявою про проведення контрольних заходів у розглянутій сфері; звернення до правоохоронних органів у випадках виявлення ознак складу злочину; судовий захист порушених або оскаржуваних прав та законних інтересів; підготовка пропозицій щодо вдосконалення законодавства про контрактну систему у сфері закупівель для публічних потреб.

За відсутності або неналежної якості заходів фінансового контролю висока ймовірність того, що суб'єкти фінансової діяльності здійснюватимуть свої функції неефективно, а це, зрештою, може поставити під загрозу економічну безпеку всієї держави. А дієвий фінансовий контроль сприяє успішній реалізації фінансової політики будь-якого рівня, охороні власності, а також ефективному, правильному та економному використанню публічних і приватних фінансових ресурсів. Тим часом, до сьогодні ми не маємо зведеної державної статистичної звітності, яка підсумовує результати ревізій, перевірок та експертиз, проведених органами державного фінансового контролю за певний період. Невідомі суми втрат від нецільового витрачання бюджетних коштів, а оцінювання ефективності бюджетних видатків має переважно декларативно-описовий характер, що підтверджує актуальність і практичну значущість дослідження доктринальних засад, досвіду та перспектив правового регулювання.

Отже, діяльність щодо перевірки правильності надходжень фінансових коштів від суб'єктів господарювання або, навпаки, витрачання суб'єктами господарювання публічних фінансів стала предметом державного фінансового контролю. Безумовно, основний зміст фінансового контролю (насамперед державного й муніципального) у відносинах, регульованих фінансовим правом, полягає в реалізації певних завдань, які з урахуванням наявних в адміністративно-правовій науці точок зору можна визначити як:

- 1) забезпечення повноти та своєчасності виконання фінансових зобов'язань перед публічно-правовими утвореннями всіма суб'єктами фінансових

правовідносин, а також перевірка правильності та своєчасності виконання цих зобов'язань;

2) перевірка виконання публічно-правовими утвореннями функцій з акумулювання, розподілу та використання відповідних грошових ресурсів;

3) забезпечення збалансованості між об'єктивно встановленою потребою у фінансових ресурсах та розмірами грошових фондів з метою недопущення перевитрати грошових коштів;

4) перевірка правильності використання державними та муніципальними органами, установами та організаціями коштів, що перебувають у їхньому господарському віданні або оперативному управлінні фінансових ресурсів та майна;

5) перевірка правильності здійснення суб'єктами фінансової діяльності різних фінансових операцій, розрахунків, зберігання грошових коштів;

6) поліпшення взаємодії та координації діяльності контрольних органів;

7) виявлення внутрішніх резервів виробництва, більш економного та ефективного використання матеріальних та грошових коштів;

8) попередження та усунення порушень фінансового законодавства та фінансової дисципліни.

Рахункова палата здійснює контроль за надходженням до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником об'єктів державної власності, а також аудит ефективності використання й розпорядження об'єктами державної власності, належними державі матеріальними та іншими активами, що мають фінансові наслідки для держбюджету [5, с. 29].

У сучасних адміністративно-правових дослідженнях сутність публічної фінансової діяльності та публічного фінансового контролю охоплює не тільки розв'язання завдань фінансового контролю як публічних, так і приватних фінансів, забезпечується зокрема застосуванням нормативно встановленого та апробованого на різних рівнях методу експертизи. Маючи власну правову регламентацію, експертна діяльність є самостійним предметом правового регулювання, яке забезпечується нормами більшості системно-галузевих утворень

фінансового права. Як адміністративно-правове явище, експертна діяльність має відповідні компетенційні та функціональні характеристики, організаційний механізм, матеріальне забезпечення, гарантується системою заходів юридичної відповідальності за невиконання встановлених правових вимог.

Н. Б. Лазарєва відзначає також недосконалість законодавчого забезпечення питань здійснення державного фінансового контролю, адже адміністративне право, охоплюючи своїм регулюванням широку сферу майнових відносин, що складаються між державними органами та іншими спеціально уповноваженими суб'єктами права, з одного боку, та юридичними та фізичними особами, з іншого боку, формує ці відносини в систему фінансових зобов'язань, що будуються або за принципом «згори донизу» (фінансування), або «знизу догори» (оподаткування) [18, с. 87].

У зв'язку із заявленою актуальністю теми охарактеризуємо окремі особливості здійснення бюджетного контролю над розвитком бюджетних правовідносин, що зумовлюють реалізацію елементів бюджетного устрою України з урахуванням оновленого за останній період фінансового законодавства [27, с. 25].

П. Танков (*Raynaud, Julie, Stephane Voisin, Peter Tankov, Anuschka Hilke, and Alice Pauthier (2020)*) досліджує адміністративно-правове забезпечення бюджетного контролю. Бюджетний контроль, на його думку, це державний фінансовий контроль; у такому значенні він забезпечує належне функціонування державного бюджету. Контроль у такому разі виступає як різновид державної діяльності, підпорядкованої детальному нормативному правовому регулюванню, що враховує як особливості правового статусу уповноважених суб'єктів, так і сферу проведення контрольних заходів – сферу відносин, що реалізуються у зв'язку з функціонуванням бюджетного устрою держави. Бюджетний контроль має місце і на рівні муніципальних утворень (стосовно їх бюджетних фондів). У такому разі йдеться про муніципальний фінансовий контроль [68].

Поняття «аудиту ефективності» стало предметом дослідження Ш. Рен (*Shaomin Ren (2022)*) і спочатку було закріплено Міжнародною організацією

вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ) у Стандартах аудиту, а значно пізніше – у стандартах Рахункової палати України як тип фінансового контролю, що здійснюється за допомогою проведення контрольного заходу, метою якого є визначення ефективності використання державних коштів, одержаних контролюючими організаціями та установами для досягнення запланованих цілей, та розв'язання важливих соціально- економічних завдань та виконання покладених на них функцій. Виникнення аудиту ефективності варто розглядати як закономірний процес, пов'язаний із удосконаленням управління державними фінансами та розвитком державного фінансового контролю [69].

Лібералізація економічної діяльності за допомогою скорочення бюрократичних процедур та адміністративних бар'єрів є не лише засобом забезпечення прав і свобод суб'єктів господарювання, а й одним із найефективніших засобів стимулювання економіки. Саме тому державі з метою ефективного розвитку економіки необхідно в певних випадках самоусунутись від адміністративно-правового регулювання деяких аспектів господарських відносин, зокрема, це може стосуватися звільнення суб'єктів малого та середнього підприємництва від податків та від контрольо-наглядового впливу на період їх становлення. Такий підхід може сприяти формуванню сприятливого економічного середовища [30, с. 127].

Забезпечення фінансової безпеки держави здійснено за допомогою низки заходів, які, з одного боку, обмежують поведінку індивідуальних або колективних суб'єктів фінансового права під час формування, розподілу та використання фінансових ресурсів, а з іншого, – спрямовані на запобігання шкідливому впливу на фінансову систему країни різноманітних загроз, зокрема кримінального характеру.

Попадинець І. І. досліджує заходи фінансової безпеки, які розглядає як обмеження, що використовуються уповноваженими органами влади щодо порушників фінансової дисципліни для забезпечення захищеності фінансової системи та нейтралізації джерел небезпеки. При цьому варто зазначити, що заходи фінансової безпеки можуть застосовуватися також з метою запобігання

можливим порушенням фінансової дисципліни [31, с. 206].

Ця обставина дозволяє подати класифікацію заходів фінансової безпеки: за об'єктом захисту; за змістом; за ступенем конкретизації; залежно від утримання підгалузей фінансового права; стимулювальні та обмежувальні тощо. Наприклад, цілі та об'єктивна необхідність використання стимулювальних заходів безпеки полягають у тому, що в суспільства й держави існує нагальна потреба в соціально-корисній та активній поведінці суб'єктів права. У цьому випадку стимулюванням буде умовна гарантія держави, яка полягає в тому, що, дотримуючись заходів безпеки, суб'єкт мінімізує ризики зазнати негативних впливів потенційної загрози.

Порушення фінансової дисципліни як фактори, що перешкоджають захищеності фінансової системи, її стабільності, є окремими видами загроз фінансовій безпеці. Без дотримання фінансової дисципліни неможливо зміцнити законність у сфері здійснення фінансової діяльності держави та муніципальних утворень. Перевірка чіткого виконання встановлених фінансових розпоряджень і є основою фінансового контролю, адже дотримання економічними суб'єктами чинного законодавства, ефективне розпорядження фінансовими ресурсами необхідно контролювати. Державний фінансовий контроль відіграє важливу роль не лише в дотриманні фінансової дисципліни, а й у забезпеченні фінансової безпеки.

На думку Є. В. Дейнеко, фінансовий контроль – особлива діяльність уповноважених суб'єктів контрольних правовідносин із контролю, перевірки законності фінансових операцій, діяльність, що має важливе значення для безпечного функціонування процесу формування та використання коштів бюджетів. Актуальним питанням забезпечення фінансової безпеки та стабільності фінансової системи є те, що фінансовий контроль у процесі утворення, розподілу й використання грошових фондів держави та територіальних громад націлений на досягнення раціонального та ефективного управління державними фінансовими коштами [8].

Отже, фінансова безпека держави має забезпечуватись ефективним

фінансовим контролем. Основним завданням фінансового контролю є здійснення діяльності з перевірки, виявлення, констатації та усунення виявлених порушень у діяльності суб'єктів фінансового права. Так, до завдань бюджетного контролю входять не тільки контроль за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю надходжень грошових коштів до бюджетів бюджетної системи, контроль за законністю їх використання, а й припинення фінансових зловживань, економічних злочинів, серед яких найпоширенішими та чисельнішими є правопорушення, пов'язані з зазіханням на бюджетні кошти (наприклад, нецільове використання бюджетних коштів).

Необхідно також уточнити роль права у механізмі здійснення фінансової діяльності держави, до якої належить, зокрема, й фінансовий контроль. Чи можна в процесі реалізації фінансової діяльності держави не оформлювати її одночасно нормами права? У зв'язку з тим, що названа діяльність пов'язана з майновими відносинами і спрямована на реалізацію інтересів держави, то вона завжди реалізується за допомогою правовідносин [9].

Тому можна зробити висновок, що будь-який прояв фінансової діяльності держави має певну правову форму, забезпечену нормами права. Норми права не просто оформлюють фінансову діяльність, а й самі є засобом її здійснення, забезпечуючи юридизацію її здійснення, визначаючи мету, принципи здійснення, статус учасників, порядок діяльності та відповідальність за порушення передбаченого державою порядку.

Усе це повною мірою поширюється на діяльність, пов'язану з фінансовим контролем. Водночас не тільки доречно, але навіть необхідно враховувати вплив на характер вироблення та прояви принципів фінансового контролю особливостей права як однієї зі сфер життєдіяльності суспільства, що реалізується у формі цілеспрямованих дій, змін, використовуючи при цьому економіко-правові способи досягнення поставленої мети. Застосовувані при цьому бюджет, податки та інші інструменти впливу мають економіко-правову природу.

М. О. Довга зазначає, що держава виявляє зв'язок з економікою в процесі здійснення своєї фінансової діяльності через участь держави як суб'єкта, місією

якого є вирішення проблем суспільства, регулювання та контроль. Тому, коли ми говоримо про принципи фінансової діяльності держави, то одночасно припускаємо, що вони за своїм змістом є принципами фінансового права і до того ж набули своєї оформленості як норми права. Проте в цьому випадку варто враховувати, що фінансова діяльність держави як єдине цілісне явище ширше за змістом, ніж фінансове право, що розглядається лише як сукупність фінансово-правових норм [10, с. 93].

По-перше, деяку конкуренцію фінансовому праву створюють норми права низки суміжних галузей. По-друге, фінансова діяльність держави інтегрально охоплює не лише правову складову, а організаційно-економічну діяльність, пов'язану з процесами руху грошей й здійсненням контролю тощо. Зі сказаного випливає, що загальні властивості, зокрема принципи фінансової діяльності держави, набувають специфічного прояву у структурних частинах, своєю чергою, її частини мають окремі специфічні властивості, принципи діяльності, які зумовлюють певну відокремленість частини від цілого.

Враховуючи особливості розвитку ринкових умов господарювання в Україні, констатуємо, що для реформування складових фінансової системи країни, а також намагання дотримуватися європейських стандартів у фінансовій діяльності необхідним є подальше розширення кола об'єктів правового регулювання державного та муніципального фінансового контролю в правовідносинах щодо публічної фінансової діяльності.

1.4. Сучасні тренди сутнісного розвитку фінансового контролю, як адміністративно-правової функції держави

Фінансовий контроль – невід'ємний елемент фінансової складової діяльності публічно-правових суб'єктів. Говорячи винятково про фінансовий контроль, маємо зазначити, що він є не лише однією з завершальних стадій управління муніципальними та матеріальними ресурсами, але й необхідною умовою управління ними. За останні кілька років відбулися значні позитивні зміни в бюджетному законодавстві та бюджетних правовідносинах, які

спрямовані на вдосконалення ефективності процесу фінансового аудиту та фінансового контролю, а також на розроблення загальної системи фінансового контролю.

Нові положення бюджетного та фінансового законодавства створюють умови для успішної взаємодії контрольних органів, а саме органів зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю. Ця робота має бути реалізована на підставі міцної аналітичної та практичної підготовки контролерів усіх рівнів на основі врахування їхніх професійних та глибоких знань бюджетного процесу. У процесі впровадження класифікатора порушень та недоліків, що виявляються в межах фінансового аудиту, необхідно гармонізувати відповідні класифікатори, які використовуються органами зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю, у державній інформаційній системі для розміщення інформації про здійснення державного (муніципального) фінансового аудиту (контролю) у сфері бюджетних правовідносин.

Стійкий розвиток економіки значною мірою визначається станом трудових ресурсів, їхньою кваліфікацією та рівнем освіти, розвитком інтелектуального потенціалу країни. У зв'язку з цим, як зазначає А. Бакар (*Abu Bakar, Aisyah, Mohamed Osman Mariana, Bachok Syahriah, Ibrahim Masor, and Zin Mohamed Mohd (2015)*), необхідно активізувати діяльність із підготовки сучасних освітніх програм, які забезпечують підготовку кадрів у галузі державно-приватного партнерства для створення умов забезпечення якості та ефективності проєктів державно-приватного партнерства в різних сферах економіки. Одним із позитивних аспектів у частині формування систематизованої методологічної основи можна відзначити розв'язання питання щодо централізованої організації роботи з підвищення кваліфікації фахівців контрольних органів (аудиторів) як для керівного складу регіональних контрольних органів, так і щодо співробітників на рівні муніципальних утворень [57, с. 286].

Процес удосконалення державного (муніципального) фінансового контролю в Україні має реалізовуватися за такими ключовими напрямками. Насамперед варто, як вважає М. Фазлі (*Ahmad, Siti Yuliandi, and Mohamad Fazli Sabri (2014)*),

приділити увагу створенню та вдосконаленню методологічного фундаменту державного (муніципального) фінансово- бюджетного контролю, який є основою загальнонаціонального контролю. Цей напрям дасть змогу усім суб'єктам державного фінансового контролю та, відповідно, суб'єктам господарювання (об'єктам контролю) отримати чітке уявлення про реалізацію своїх завдань, функцій, повноважень. Крім цього, створена актуальна методологічна основа дозволить визначити цілі, принципи та норми здійснюваного фінансового контролю [58, с. 110].

Наступним етапом має стати надання точного законодавчого визначення видам фінансового контролю, суб'єктам та об'єктам перевірок, окрім того, необхідно також законодавчо чітко розмежувати сфери здійснення та повноваження органів зовнішнього та внутрішнього фінансових контролів для уникнення дублювання контрольних заходів.

У ході виконання своїх обов'язків перевіряючі стикаються з труднощами в застосуванні нормативно-правових актів (методичних документів контролюючих органів тощо), оскільки відсутні єдині підходи та вимоги щодо використання та застосування класифікації фінансового контролю та класифікатора порушень.

Для запобігання виникненню спірних моментів (наприклад, щодо застосування заходів відповідальності за виявлені фінансові порушення) варто акцентувати увагу на відсутності застосування загальної термінології під час визначення та використання таких термінів, як види, форми, метод контролю.

Подальше продовження роботи зі створення єдиної кодифікованої системи стандартів державного (муніципального) фінансового контролю на основі використання вже налагодженого досвіду Рахункової палати дасть змогу грамотно застосовувати та реалізовувати повноваження органів зовнішнього та внутрішнього фінансових контролю на всіх рівнях.

Підвищенню координації діяльності органів внутрішнього фінансового контролю різного рівня сприятимуть:

1.4.1. надання органам внутрішнього фінансового контролю додаткових повноважень на здійснення попереднього контролю державних програм щодо

дотримання законності та ефективності на стадії складання та розгляду проєктів бюджетів;

1.4.2. розроблення методики контролю органами внутрішнього фінансового контролю державних програм, що забезпечує єдиний підхід, та методики щодо дотримання законності та ефективності на стадії складання та розгляду проєктів бюджетів;

1.4.3. зосередження особливої уваги на науковому розробленні єдиного класифікатора порушень та недоліків, що допускаються учасниками бюджетного процесу;

1.4.4. необхідність точного законодавчого визначення суб'єктів та об'єктів перевірок, видів державного фінансового контролю;

1.4.5. законодавче розмежування сфери здійснення та повноваження органів зовнішнього та внутрішнього фінансових контролів, за винятком дублювання контрольних заходів.

Процес вдосконалення фінансового контролю також має бути орієнтований на практичний досвід, напрацьований за останні роки регіональними та муніципальними контрольними органами. Приділяючи особливу увагу питанням удосконалення механізмів здійснення фінансового контролю в бюджетній сфері, маємо зазначити, що важлива роль належить різним асоціаціям органів фінансового контролю, об'єднаних професійною діяльністю та спільною метою, завдяки функціонуванню яких вирішуються окремі питання здійснення фінансового контролю в Україні, зокрема основні завдання методології фінансового контролю.

Оскільки ключовим напрямом фінансового контролю є перевірка ефективності та результативності видатків державних та муніципальних коштів бюджетів, то актуальним напрямом підвищення ролі та вдосконалення фінансового контролю стає перехід до аудиту ефективності державних та муніципальних витрат. Аудит ефективності є напрямом діяльності контрольних фінансових органів, що передбачає аналіз результативності та цільового використання коштів бюджету, аналіз напряму видатків та їх обґрунтованість.

Удосконалення фінансового контролю тісно взаємопов'язане з удосконаленням бюджетного процесу, що передбачає формування та реалізацію державного, регіонального та муніципального бюджетів у програмному форматі. Розглядаючи фінансовий контроль як основну складову програмно-цільового управління видатками бюджетів, наголосимо, що особливої значущості набувають положення модернізації фінансового контролю [71, с. 110].

Удосконаленню механізму здійснення фінансово-бюджетного контролю сприятиме також законодавче закріплення конкретних повноважень Рахункової палати як органу зовнішнього державного контролю.

Питання затвердження стандартів фінансового контролю за видатками державного бюджету та бюджетів інших рівнів, виділених на реалізацію цільових програм, як і раніше, залишаються актуальними. Доцільно звернути увагу, що тема здійснення державного (муніципального) фінансового контролю за видатками коштів бюджетів, спрямованих на реалізацію цільових програм, недостатньо розкрита в науковій літературі [72, с. 110].

Як зазначає А. С. Ярошенко, особливістю сучасного етапу розвитку економіки України є її інтеграція до світового економіко- правового простору, який нині перебуває у складних умовах подолання фінансово-економічної кризи. У зв'язку з цим подальший розвиток економіки країни, очевидно, відбуватиметься за умови достатньої дисципліни фінансових ресурсів країни. Це впливає на зростання загроз фінансовій безпеці країни в цілому, і зокрема фінансовій безпеці суб'єктів господарювання. З метою мінімізації загроз інтересам національної фінансової безпеки (мікрорівень – рівень суб'єктів господарювання та макрорівень – національний рівень) одним із пріоритетів національної фінансової політики є розвиток національного фінансового контролю [55, с. 132].

Як зазначено в останніх законодавчих документах щодо подолання кризових ситуацій та протидії корупції, ефективна та дієва система фінансового контролю має забезпечувати належний рівень фінансової безпеки, з одного боку, шляхом законного, зручного та ефективного формування, розподілу та використання державних фінансових ресурсів (насамперед централізованих у

бюджетній системі), з іншого боку, створення прозорої та ефективної системи управління державними фінансовими ресурсами, спрямованої на підвищення рівня добробуту громадян України [55, с. 132].

Крім того, варто також зазначити, що Україна прагне отримати статус кандидата на членство в ЄС та дотримується лінії на повний доступ до політичного, правового та економічного простору Європейського співтовариства. Підтвердженням цього є укладення у 2014 році Угоди про асоціацію з Європейським Союзом та прийняття Указу Президента України «Про цілі сталого розвитку України на період до 2030 року».

Для цього серед інших умов потрібна загальна реформа системи фінансового контролю і, що найважливіше, оскільки вона узгоджується зі стандартами ЄС у сфері фінансового контролю, її фундаментальні компоненти, такі як внутрішній фінансовий контроль держави та посилення інституційної ролі Міністерства фінансів як головного органу формування фінансової політики в цілому та у сфері фінансових послуг зокрема, спрямовані насамперед на забезпечення належного рівня фінансової безпеки всіх суб'єктів господарювання (держави, суб'єктів господарювання, організації та домогосподарства). На сьогодні процес реформування системи фінансового контролю набуває особливого значення в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання.

Оскільки саме економічний суб'єкт, який відіграє певну роль у сфері суспільного виробництва, створює валовий внутрішній продукт, його зростання забезпечує фіскальну незалежність будь-якої країни, забезпечуючи тим самим високий рівень фіскальної безпеки. Останнє є надзвичайно важливим у нинішніх умовах, коли країна долає фінансово-економічну кризу [16, с. 72].

Тому впровадження реформ у сфері адміністративно-правового забезпечення системи фінансового контролю потребує насамперед розроблення його концептуальних засад. Проте, перш ніж приймати рішення щодо основних положень реформування системи фінансового контролю, доцільно зрозуміти масштаб наявних проблем у досліджуваній сфері. Тому необхідно визначити, які перешкоди існують на сучасному етапі розвитку адміністративно-правового

забезпечення системи фінансового контролю в Україні. Тому на сучасному етапі розвитку у фаховій літературі існує багато думок щодо визначення вроджених дефектів фінансового контролю, але єдиного погляду немає [67].

Більшість дослідників зазначає, що чинна нормативно-правова база України у сфері фінансового контролю має недосконалість, відмінності в методах і принципах, суперечливі законодавчі дії. Часті законодавчі зміни в Україні не зблизили нас, а навпаки, віддалили від формування системи правової інтеграції фінансового контролю та стратегії її розвитку.

Як слушно зауважила А. В. Шевченко, у перші роки незалежності України було прийнято низку нових законодавчих та нормативно-правових актів, які суттєво послабили контрольні функції держави за діяльністю суб'єктів господарювання – державних і громадських організацій і підприємств, а також бюджетних органів. Це призвело до послаблення постійного контролю з боку держави в економічній сфері. Держава поступово втратила свою координувальну та спрямовувальну роль у формуванні ефективної політики щодо державних фінансових ресурсів та контролю над власністю [44]. Українське законодавство навіть не має єдиного визначення двох понять «державний фінансовий контроль» та «система державного фінансового контролю» [45, с. 208].

Невизначеність щодо характеру ключових понять у галузі фінансового контролю заважає загальному розвитку цієї галузі та процесу її реформування. Ця невизначеність мала вплив на розвиток фінансового контролю в Україні з моменту отримання незалежності країни і має важливе значення для подолання складного періоду глобальної фінансово-економічної кризи.

У зв'язку з цим, процес реформування української наукової сфери, який триває, повинен спрямовуватися на забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. Прогалина у вітчизняному законодавстві щодо дослідження фінансового контролю є результатом не тільки незрозуміння природи самого процесу реформування, але й невизначеності щодо напрямку економічного розвитку країни.

Отже, важливо звернути увагу на усунення невизначеності щодо ключових

понять у фінансовому контролі та встановлення чіткого вектора економічного розвитку країни для успішної реформи і забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання.

Проте Угода про асоціацію, укладена Україною у 2014 році, чітко визначила напрямок євроінтеграції в розвитку країни. Це, відповідно, визначає і чіткий напрямок реформування фінансового контролю, а саме гармонізацію системи фінансового контролю з міжнародними стандартами та стандартами ЄС. Згідно з якими, реформа фінансового контролю базується на такій базовій складовій, як реформа контролю. Влада зосереджена у виконавчій владі. Оскільки результативність діяльності фінансового контролю залежить від того, наскільки ефективно, результативно та економно використовуються фінансові ресурси від нижчого до вищого розпорядників бюджетних коштів (більшість яких зосереджена в бюджетній сфері), а також тих суб'єктів господарювання, які використовують фінансові ресурси.

Наступним завданням для визначення концептуальних засад реформування фінансового контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання є вивчення досвіду розвинутих країн світу, які мають схожі національні системи щодо створення систем фінансового контролю, і застосування цього досвіду до української ситуації. Також важливим є визначення основи для створення європейської моделі функціонування системи фінансового контролю в цілому і фінансового контролю як основи реформування системи фінансового контролю в країнах-кандидатах на вступ до Європейського Союзу.

Це дослідження дозволить виявити ефективні практики, стандарти та принципи, що існують у розвинутих країнах, і використати їх в контексті української системи фінансового контролю. Зокрема, слід аналізувати організацію, функції, повноваження та процеси фінансового контролю в цих країнах, а також нормативно-правову базу, на якій вони ґрунтуються.

Крім того, важливо розглянути процес створення європейської моделі функціонування системи фінансового контролю в контексті Європейського Союзу. Це надасть можливість врахувати найкращі практики та стандарти, які

використовуються у ЄС, і адаптувати їх до потреб і особливостей української системи фінансового контролю.

Як зазначає більшість дослідників, від доцільності застосування позитивного досвіду країн ЄС залежить розвиток української системи фінансового контролю. У такий спосіб можна систематизувати основні методи, положення та механізми функціонування сучасної європейської моделі фінансового контролю [47, с. 78].

По-перше, це наявність зовнішнього незалежного контролю. У зв'язку з цим варто зазначити, що в 1953 р. була утворена Міжнародна асоціація вищих установ фінансового контролю (аудиту) (SAI) - INTOSAI. До неї увійшли 192 учасники – вищі органи фінансового контролю держав-членів ООН або її спеціалізованих установ. INTOSAI відіграє важливу роль у контролі (аудиті) державних фінансів та діяльності публічного управління, сприяючи вдосконаленню фінансового менеджменту та зміцненню підзвітності державного управління на всіх рівнях. Визнана однією з провідних організацій у сфері державного фінансового контролю, INTOSAI видає міжнародні директиви у сфері фінансового менеджменту, розробляє методології DFS, організовує навчальні заходи та сприяє обміну інформацією між своїми членами [61].

З 1998 року Україна представлена Рахунковою палатою як повноправний член INTOSAI – постійно діючого контрольного органу, організованого та функціонуючого при Верховній Раді (Парламенті) [59]. Отже, в європейській моделі функціонування служб фінансового регулювання, окрім існування зовнішнього незалежного органу контролю, який є основним органом підсистеми зовнішньоекономічного фінансового контролю (далі – ПЗФК), існує ще й друга важлива складова – Підсистема державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК). Цей компонент системи фінансового контролю розвиненого світу може бути організований як у централізованій, так і в децентралізованій послідовності [60, с. 52].

Через централізований спосіб організації внутрішнього фінансового контролю державного казначейства в системі управління створюється орган, який

виконує функції фінансового контролю різних міністерств і відомств, установ і організацій. Таку установу було створено в межах Міністерства фінансів (крім того, контроль, який здійснює останнє, часто називають «централізованим фінансовим контролем», а його складові – у цьому випадку визначають як «централізований» внутрішній аудит»). Цей підхід широко використовується лише в деяких країнах Європейського Союзу [47, с. 34].

Доцільно зазначити, що визначення сутності, основних функцій, принципів і видів фінансового контролю за підприємницькою діяльністю, тобто фінансово-господарського контролю, може не мати прямого практичного значення для його здійснення, але вплине на весь механізм фінансового контролю. Розроблення стратегії розвитку та вирішення питань спрямування законодавчого розвитку у всій сфері фінансової діяльності.

Як зазначалося раніше, законодавчі положення, які регламентують діяльність у сфері здійснення фінансового контролю, не є досконалими. З часів проголошення незалежності України серед науковців тривають дискусії та розробляються різноманітні законодавчі ініціативи щодо вдосконалення організації фінансово-контрольної діяльності. Варто зазначити, що законодавці не дослухаються до обґрунтованих порад науковців і практиків. Наприклад, в одній із рекомендацій зазначено: «Для охоплення фінансовим контролем усіх суспільно важливих сфер та запобігання дублюванню функцій у роботі суб'єктів контролю необхідно насамперед визначити та законодавчо закріпити всі види об'єктів, а також закріпити за ними законодавчі норми. і далі поділяються на групи, що підлягають державному, муніципальному, господарському чи громадському контролю» [33, с. 37].

Відповідно під фінансовим контролем за діяльністю суб'єктів господарювання розуміють державний фінансовий контроль, що підлягає законодавчому регулюванню. Аналіз законопроекту, який перебуває на розгляді у Верховній Раді України, показує, що існують різні трактування поняття «фінансовий контроль» та його елементів (детальний аналіз цих визначень наведено в науковій літературі, зокрема у Є. М. Романів [37], О. Г. Рябчук [38], А.

М. Савченко [39], але необхідно розглянути ті законопроекти, які стосуються фінансового контролю у сфері господарювання).

Децентралізована організація Національного фонду економічного і соціального розвитку передбачає створення державного управління у складі міністерств, відомств і відомств, які використовують державні кошти або володіють державним майном. Цей метод поширений у США, Канаді та Великобританії, а також у більшості європейських країн [66, с. 483].

Отже, за європейською моделлю фінансового контролю – це організаційно-виконавчий контроль, насамперед на рівні розпорядників бюджетних коштів, і тісно пов'язаний із системою управління ризиками, як у національних установах (установах, організаціях), так і в установах афілійованих із нею організацій, до яких подекуди входять суб'єкти державного сектору. Це базовий рівень сучасного європейського інституційного будівництва. Реалізація фінансового контролю є однією з основних функцій розпорядників, відповідальних за витрачання бюджетних коштів. У державному секторі чітко визначені обов'язки керівників як перед підвідомчими органами, так і перед органами зовнішнього фінансового контролю, переважно щодо витрачання бюджетних коштів та досягнутих результатів діяльності. Важливою частиною системи внутрішнього контролю в демократичній системі державного управління є загальна відповідальність міністрів передпарламентом і громадськістю.

Підвищення значущості інтегрованості фінансового контролю до системи публічного управління загалом та зростання значущості контролю як функції управління зазначено у ст. 1 Лімської декларації:

«Організація контролю – обов'язковий елемент управління громадськими фінансовими активами, оскільки таке управління передбачає відповідальність перед суспільством. Контроль – не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання...» [84].

Тому з погляду підвищення ролі фінансового контролю в управлінні державними фінансами варто спочатку розглянути основні світові тенденції у державному управлінні. Основною тенденцією є значне підвищення уваги урядів

та парламентів західних країн не лише до забезпечення цільового характеру затверджених бюджетних витрат, а й, передусім, до обґрунтованості цих витрат з погляду їхньої ефективності.

Генеральною тенденцією є необхідність інтеграції контрольних процедур до процесу управління сферою фінансів. Це підтверджується як міркуваннями теоретиків управління та контролю, так і сучасною практикою, подібною в багатьох країнах Заходу.

Один із західних теоретиків стратегічного управління Ш. Рен (*Shaomin Ren* (2022)) вказує на необхідність забезпечення єдності процесу постановки цілей та роботи щодо їх досягнення. Для забезпечення мотивованості обов'язкова участь виконавців у постановці цілей заходів, передбачених для їх досягнення [69, с. 9].

З погляду контролю цей принцип означає, що до найважливіших видів контролю належить контроль результативності в межах досягнення раніше поставленої мети. Суб'єкт контролю має право виходити за межі контролю вказаного типу та пропонувати власні критерії результативності об'єкта контролю. Проте важливо пам'ятати, що в такому разі суб'єкт контролю лише висловлює власну думку, яка може бути використана надалі для підвищення ефективності функціонування об'єкта контролю.

При цьому суб'єкт контролю не повинен підміняти собою відповідальних за планування та поточну діяльність об'єкта контролю [70, с. 142].

Висновки за результатами контрольної діяльності, що виходять за межі порівняння запланованих та фактично досягнутих об'єктом контролю результатів, повинні мати рекомендаційний характер, спрямований насамперед на вдосконалення інших, відмінних від контролю функцій управління. У цьому полягає зростання експертної ролі державного фінансового контролю, що здійснюється з метою підвищення ефективності витрачання державних коштів.

У процесі розгляду практики застосування механізмів стратегічного управління та контролю в органах державної влади розвинених країн Заходу простежується низка тенденцій у державному управлінні, що полягають у перемиканні фокусу з чіткого виконання поточних операцій та управління

фінансами на управління результатами діяльності у довго- та середньостроковому періоді, ускладнення методів управління державними витратами.

Варто детальніше зупинитися на наслідках цих об'єктивних тенденцій фінансового контролю. Перемикання фокусу на керування результатами означає підвищення значущості відповідного контролю ефективності витрачання державних коштів. При цьому доцільно зазначити наявність певних проблем у світовій практиці фінансового контролю за ефективністю витрачання коштів.

Найважливішою з них є розрив у практиці державного планування та контролю, що полягає в нечіткому формулюванні результатів на стадії планування, що в будь-якому разі знижує якість власне контролю. У цьому випадку йдеться про те, що, незважаючи на наявність трьох чітких критеріїв ефективності використання коштів, загальноприйнятих на цей час у світовій практиці, а саме: економності, продуктивності та результативності витрат, державні програми часто не формуються відповідно до цих критеріїв. Критерії, що розглядаються, передбачають виділення безпосередніх і кінцевих результатів державних програм, що робиться на рівні планування далеко не завжди.

Приміром, у Законі США 1993 р. «Про контроль результатів роботи уряду» (*Government Performance and Results Act of 1993 (GPRA)*) є вимога всім органам федеральної виконавчої влади надавати стратегічні плани розвитку, що передбачають «встановлення показників результативності, що використовуються для оцінювання або вимірювання відповідних кінцевих результатів, параметрів послуг, що надаються, та безпосередніх результатів кожного програмного заходу».

Однак на практиці ця вимога виконується далеко не завжди. Приклад цього – стратегічний план Агентства із соціального забезпечення США за 2008-2013 рр. (US SSA) та відповідні йому річні звіти, наприклад за 2010 р. Не розглядаючи окремо власне обґрунтованість та важливість тих чи інших цільових настанов діяльності Агентства, маємо сказати, що у 2010 р. Агентство працювало над досягненням чотирьох стратегічних цілей. При цьому в планових і звітних документах ці цілі розкриваються за допомогою більш ніж 25 показників. Усі

показники одного рівня, йдеться тільки про кінцеві результати. Безпосередні результати не розглядаються, також неможливо виявити, скільки ресурсів пішло на досягнення кожного з результатів.

Ці обставини знижують результативність контрольних процедур, ускладнюють проведення аудиту ефективності. Контроль можливий переважно як висловлювання думки контролера з усіма наслідками, розглянутими вище. Мабуть, у перспективі ретельність та ступінь регламентованості державного планування зростатимуть, а отже, підвищиться та якість державного фінансового контролю. Нерозривність такого зв'язку обґрунтована наведеними вище міркуваннями.

Важливою проблемою є певна суперечність забезпечення досягнення запланованих результатів та збалансованості видаткової та доходної частин бюджету. Позитивним аспектом бюджетної збалансованості (бездефіцитності чи певної встановленої величини дефіциту) є недопущення у середньо- та довгостроковій перспективі надлишкового боргового навантаження на державний бюджет. Негативним аспектом є недофінансування державних програм, що може знизити їхню ефективність у середньо- та довгостроковій перспективі через згортання витрат на статті, які вимагають продовження фінансування для досягнення результату.

Наведені міркування безпосередньо пов'язані з проблематикою державного фінансового контролю, оскільки означають необхідність удосконалення системи показників, аналітики та прогнозування проблем управління державними фінансами. Необхідний контроль бюджетної збалансованості неможливо здійснювати за одним показником (наприклад, часто використовуваний показник відношення величини державного боргу ВВП). Це свідчить про те, що для кожної країни в кожній конкретній ситуації «критична» величина державного боргу, а також параметрів федерального бюджету, що призводять до масштабних кризових явищ, різна та багато в чому визначається розвиненістю різних галузей економіки, наприклад, «реального сектору».

З позиції А. Бакар (*Abu Bakar, Aisyah, Mohamed Osman Mariana, Bachok*

Syahriah, Ibrahim Masor, and Zin Mohamed Mohd. (2015)), розвиток «реального сектору» у низці випадків вимагає вливання державних коштів, що породжує розглянуту проблему оптимального рівня дефіциту бюджету. Відповідно, серед завдань фінансового контролю варто виділяти не лише контроль за перевищенням параметрів бюджетної збалансованості певної встановленої позначки, а й висловлення експертної думки щодо величини аналізованих параметрів, виходячи з аналізу та прогнозу соціально-економічної ситуації та виділення її основних проблем органами державного фінансового контролю. Очевидно, що органи державного фінансового контролю мають у цих умовах брати участь у виробленні правил бюджетної збалансованості (тобто розробленні системи показників, що найбільш адекватно відображають питання бюджетної збалансованості та визначенні їхніх оптимальних значень). Ця вимога впливає з обов'язків органів державного фінансового контролю висловлювати думку щодо ефективності використання державних коштів. Враховуючи середньо- та довгостроковий характер багатьох державних програм, державні кошти, витрачені на цільові потреби ефективно з погляду першого року реалізації програми, можуть бути витрачені неефективно з погляду досягнення програмних цілей загалом у разі закриття програми через нестачу бюджетних коштів. Отже, варто очікувати посилення ролі органів державного фінансового контролю у визначенні методології та здійсненні безпосереднього контролю за збалансованістю державного бюджету [57, с. 288].

У зв'язку з фактичним та прогнозованим збільшенням державних витрат зростає важливість експертної функції фінансового контролю. Це відображає тенденцію підвищення значущості державного фінансового контролю як функції управління громадськими фінансами, збільшення самостійності органів контролю в плануванні своєї діяльності.

Варто зазначити, що, наприклад, у США поки що не запропоновано впорядкованого та науково обґрунтованого набору механізмів, спрямованих на усунення довгострокових загроз для фінансової системи. Проте вже сам факт уваги контрольних органів до таку віддалену перспективу (існують прогнози до

2080 р.) доводить необхідність участі контрольних органів у виробленні рішень за даними проблемам як «постачальника» інформації про поточний стан проблемних галузей, так і як експерт з прогнозу довгострокових тенденцій та вироблення варіантів вирішення проблем.

В останньому випадку ключова роль залишатиметься за політичними інститутами, проте очікується зростання ролі контролю за дотриманням певних контрольних нормативів бюджетної збалансованості з певним ускладненням системи таких нормативів та критеріїв ефективного використання державних коштів.

Проблема ефективності витрачання публічних коштів буде загострюватися навіть у розвинених країнах (наприклад, США та Японії), які мають досить високий рівень якості управління державними фінансами та високий рівень життя. Як уже зазначалося, однією з ознак загострення проблеми ефективності витрачання публічних коштів є значний темп зростання державного боргу деяких країн із найвищим рівнем індустріального розвитку.

Цей приклад ілюструє об'єктивну тенденцію до підвищення уваги державного фінансового контролю щодо питань ефективності витрачання коштів. Далі варто обговорити наслідки цієї тенденції для процесу здійснення державного фінансового контролю. Одним з основних наслідків є підвищення уваги органів державного контролю до здійснення рутинних процедур, подібних до аудиту фінансової звітності, перевірки цільового характеру здійснених витрат, аналізу безпосередніх та кінцевих результатів державних програм і виявлення ключових тенденцій та проблем соціально-економічного розвитку.

США вже організують фінансовий контроль так, що Генеральний аудиторський офіс, як найвищий орган фінансового контролю, розробляє стандарти фінансового контролю, а аудит фінансової звітності органів виконавчої влади США у багатьох випадках здійснюється силами зовнішніх недержавних аудиторських фірм [71].

Обов'язковий аудит фінансової звітності органів виконавчої влади в США законодавчо встановлено федеральним законом США 1990 р. «Про вищих

фінансових управляючих» [72, с.106]. Обов'язок проведення аудиторських перевірок зазначеного виду поставлено на службу генерального інспектора конкретного відомства. Генеральний інспектор має право передати здійснення цієї функції комерційній аудиторській фірмі в межах державного договору. У деяких випадках у межах федерального органу виконавчої влади проведення обов'язкового щорічного аудиту фінансової звітності здійснюється один рік силами сторонньої комерційної організації, але наступного року власними силами відповідної служби генерального інспектора [66].

Доцільно зазначити, що покладення відповідальності за проведення рутинних процедур стороннім недержавним організаціям у США обумовлено не політичними чинниками прихильності до принципу, який проголошується багатьма ліберальними юристами, про те, що державні організації за своєю суттю менш ефективні, ніж приватні. Не обговорюючи це питання, що виходить за межі тематики дослідження, зазначимо, що, на нашу думку, його варто розглядати стосовно конкретної ситуації, адже об'єктивну відповідь на нього дати неможливо, зокрема з причин, наведених вище, у контексті міркувань про зростання експертної ролі державного фінансового контролю.

Щодо США, то є певні об'єктивні підстави подібної часткової передачі рутинних контрольних функцій приватним аудиторським фірмам.

По-перше, основною з них, мабуть, є бажання відокремити творчу складову діяльності з фінансового контролю від рутинної, що об'єктивно впливає з описаних вище тенденцій зростання складності об'єкта контролю та посилення ролі контрольних органів в оцінюванні прогнозів та закономірностей, а також у постановці проблем соціально-економічного розвитку.

По-друге, існує характерна, особливо для США, винятково економічна причина – вищий рівень оплати праці в державному секторі. Федеральні органи влади названі найбільш привабливим з точки зору оплати праці місцем роботи для спеціальностей, що розглядаються. Середній рівень оплати праці фахівців у цієї галузі становить 81 570 дол. США. Витрати на персонал федеральних органів виконавчої США значно перевищують аналогічний показник для приватних

компаній не лише за показником розміру заробітної плати, а й за розмірами соціальних виплат (тобто медичне страхування, пенсії, соціальне страхування тощо). За даними Бюро економічного аналізу США, середній розмір річних виплат за цими статтями у федеральних органах виконавчої влади США становив у 2008 р. 40 875 дол. США, тоді як у приватному секторі – лише близько 10 000 дол. США на рік [64, с. 704].

Наведені міркування демонструють некоректність підходу перенесення розглянутої вище практики передачі частини функцій фінансового контролю приватним компаніям на основі не підкріплених кількісними оцінками емоційних суджень про те, що організації приватного сектору ефективніші за державні. Цю тезу варто враховувати в поточних умовах розвитку системи фінансового контролю в Україні, де функціонування ринкових інститутів не можна вважати ефективним, зокрема у зв'язку з нетривалим тимчасовим періодом їхньої діяльності. Значення об'єктивних показників можуть істотно відрізнятись від західної практики, як, наприклад, у випадку співвідношення рівнів оплати праці в приватному й державному секторах, не на користь останнього в Україні.

Важливою відмінністю інституційного середовища фінансового контролю США від умов нашої держави, що дає змогу передати виконання частини функцій фінансового контролю приватним структурам, є також наявність розвинених, розроблених вищим органом фінансового контролю США стандартів здійснення процедур державного фінансового контролю. Ця умова є обов'язковою для делегування частини контрольних функцій приватним компаніям, оскільки чітко встановлює межі їхньої діяльності. Зазначені стандарти є обов'язковими для організацій, які здійснюють аудит державних коштів, незалежно від форм власності.

У контексті стандартизації фінансового контролю у США розроблено такі основні стандарти:

1. Стандарти державного аудиту (так звана "Жовта книга") (*Government auditing standards* – «*Yellow book*»). Ці стандарти регламентують діяльність із державного аудиту, який здійснюється як державними контрольними органами,

так і комерційними аудиторськими фірмами та є обов'язковим для застосування на всій території США для всіх контрольно-аудиторських заходів, пов'язаних з аудитом використання державних коштів.

2. Принципи формування та затвердження заявок на отримання державних коштів (формування так званих «Законів про виділення фінансування» – федеральних законів, що формують федеральний бюджет США) – так звана «Червона книга» (*Principles of Federal Appropriations Law – «Red Book»*). Ці стандарти є практичним керівництвом процесом подання та схвалення заявок органів виконавчої влади на отримання державних коштів.

3. Стандарти внутрішнього контролю, що здійснюється у федеральних органах виконавчої влади США (так звана "Зелена книга") (*Standards for Internal Control in the Federal Government - "Green book"*). Крім стандартів внутрішнього контролю фінансових операцій, у зв'язку з дедалі більшою складністю функціонування федеральних органів виконавчої влади як об'єкта контролю розглядаються стандарти внутрішнього контролю над інформаційними системами та технологіями (ІТ), а також стандарти управління персоналом як важливі фактори, що визначають цільовий характер та ефективність витрачання державних коштів.

4. Посібник із проведення державного фінансового аудиту (*GAO/PCIE Financial Audit Manual (FAM)*). У ньому конкретизовано положення «Жовтої книги» та описано безпосередні дії аудиторів у процесі проведення державного аудиту.

5. Посібник з оцінювання відповідності необхідних витрат запланованим результатам (*GAO Cost Estimating and Assessment Guide*). Цей посібник призначений передусім для оцінювання Конгресом США державних програм із точки зору відповідності заявлених у них результатів запитуваним відомствами виконавчої обсягів фінансування. Метою підготовки цього видання є застосування єдиної послідовної методології управління вартістю державних програм. Це означає, що посібник призначений також для відомств виконавчої влади, зацікавлених у застосуванні єдиної з Конгресом США методології

управління величиною витрат за власні відомчі програми.

Однією з найважливіших тенденцій розвитку фінансового контролю в розвинених країнах є оформлення його комплексного характеру, що виражається в поєднанні у практиці контролю різних наукових підходів та видів фінансового контролю, а також постійний пошук оптимального співвідношення їх застосування.

Ще раз звернемо увагу на посилення ролі попереднього контролю, виробленого безпосередньо перед здійсненням операції на об'єкті контролю. Внутрішній контроль на практиці часто здійснюється не в чистому вигляді, а має риси зовнішнього контролю, оскільки в багатьох випадках здійснюється посадовими особами, які безпосередньо не підпорядковуються керівництву організації-об'єкта контролю, але постійно працюють безпосередньо на об'єкті контролю та мають доступ до всієї фінансової документації. Прикладом є діяльність генеральних інспекторів США.

Виходячи з наведених міркувань, можемо виділити такі основні тенденції розвитку державного фінансового контролю в передових країнах світу, які визначатимуть розвиток цієї сфери діяльності в перспективі:

1. Підвищення рівня інтеграції фінансового контролю в системі публічного управління. Підвищення значущості контролю як функції управління. Розширення завдань контролю за власне контролю цільового та законного характеру використання державних коштів до контролю безпосередніх та кінцевих результатів державних програм та обґрунтованості виділення державних коштів.

2. Необхідність участі органів фінансового контролю у виробленні бюджетної політики, зокрема питань збалансованості бюджетної системи, управління ефективністю державних програм, передусім середньо- та довгострокових.

3. Формулювання та вираження вищими контрольними органами власного бачення та думки з питань соціально-економічного розвитку держави, підвищення експертної ролі контрольних органів.

4. Підвищення значущості творчої складової діяльності з фінансового

контролю, посилення уваги вищих контрольних органів до ефективності витрачання державних коштів, висловлювання експертної думки. Подекуди передавання рутинних функцій фінансового контролю комерційним аудиторським компаніям виправдане, якщо це знижує загальні витрати на здійснення контролю у зв'язку з меншим рівнем оплати праці в таких компаніях, у порівнянні з таким у федеральних органах влади та їх більшою гнучкістю, у зв'язку з економією часу працівників вищих контрольних органів для підвищення ефективності виконання ними робіт більш творчого характеру.

5. Усі процедури фінансового контролю здійснюються в межах стандартів фінансового контролю, що розробляються найвищим контрольним органом. Стандартами намагаються охопити якнайбільше проблемних сфер контролю, причому, крім загальних стандартів для їх роз'яснення, вищим контрольним органом розробляються практичні настанови щодо їх застосування посадовими особами в процесі здійснення покладених на них контрольних функцій.

6. Однією з найважливіших тенденцій розвитку фінансового контролю в розвинених країнах є оформлення його комплексного характеру, що виявляється в поєднанні в практиці контролю різних наукових підходів та видів фінансового контролю, і навіть постійний пошук оптимального співвідношення їх застосування. Окремі види контролю часто застосовуються не в чистому вигляді, як вони виділені в наукових підходах. Вони можуть містити елементи інших видів контролю з підвищення ефективності практичної реалізації функцій фінансового контролю.

7. Виділяється одночасна тенденція до децентралізації здійснення контрольної функції, виконання її безпосередньо на об'єкті контролю з розглянутим вище посиленням консолідованості та стандартизації контрольної діяльності; підвищується увага до попереднього контролю та оцінювання ефективності використання державних коштів, зокрема в формі висловлювання думки органів фінансового контролю не лише за фактом здійснення витрат, а й на стадії планування.

Отже, на основі європейського підходу запропоновано поточну модель

системи фінансового контролю України, яка узгоджується з європейською моделлю, в якій працює система фінансового контролю, на основі врахування результатів процесу реформування фінансового контролю (термінологічно), впровадження та розвитку аудиту публічних фінансів, як це встановлено. Відповідно, запропонована нова основа для європейської операційної моделі фінансового контролю, що передбачає наявність вищого органу фінансового контролю (аудиту), а також наявність зовнішньої незалежної системи фінансового контролю. Визначено функції національного органу фінансового нагляду, який базується на принципі децентралізації та враховує історично прийняті форми правління в країні, стандартизацію національних інституцій, особливості форми, розподіл функціональної влади між державними відомствами та ступінь демократичного розвитку суспільства.

Підсумовуючи, можемо окреслити основу для створення європейської моделі функціонування системи фінансового контролю, яку варто прийняти в процесі реформ. Отже, можна зробити висновок, що реформування системи фінансового контролю в Україні має відбуватися у двох напрямках.

Гармонізація системи фінансового контролю з міжнародно визнаними стандартами і методологіями. Це передбачає впровадження стандартів, рекомендацій та передової практики, таких як ті, що розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і Європейським Союзом у сфері інститутів венчурного капіталу в державному та громадському секторах економіки.

Покращення зовнішнього фінансового контролю з боку Рахункової палати України. Це може бути досягнуто шляхом впровадження міжнародних стандартів, розроблених INTOSAI, та кращих міжнародних методик аудиту. Метою є підвищення ефективності зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів.

Розроблення державних стандартів у сфері фінансового контролю та приведення їх у відповідність до міжнародних стандартів, зокрема INTOSAI, та вимог законодавства ЄС у сфері державного фінансового контролю.

Законодавче розмежування контрольних повноважень державних

контролюючих органів, зокрема Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України, для здійснення контрольних заходів у фінансовій сфері.

Удосконалення системи інформаційно-комунікаційного, фінансового, кадрового та матеріально-технічного забезпечення розвитку фінансового контролю. Це включає покращення інфраструктури та доступу до потрібної інформації, використання сучасних технологій та забезпечення належного фахового персоналу.

Посилення профілактичної функції фінансового контролю. Це означає зміщення акценту з виявлення порушень на їх попередження та припинення. Необхідно розробляти та впроваджувати ефективні механізми контролю, що дозволяють забезпечити дотримання фінансових та бюджетних норм і правил.

Удосконалення методичного та організаційного забезпечення нових форм фінансового контролю. Суб'єкти фінансового контролю, зокрема Державна аудиторська служба України та Рахункова палата України, повинні розвивати свою діяльність у відповідності до сучасних аудиторських, фінансових та ефективності методик. Особлива увага має бути приділена аналізу фінансового стану суб'єктів господарювання та використанню аналітичних інструментів. Удосконалення методичного та організаційного забезпечення внутрішнього контролю бюджетних установ. Державні органи, зокрема центральні і місцеві виконавчі органи, повинні розвивати систему внутрішнього контролю для ефективного їх використання.

Висновки до розділу 1

У розділі 1 дисертації здійснено аналіз гносеологічних засад дослідження фінансового контролю як категорії науки адміністративного права та процесу із застосуванням сучасних методів наукового пізнання, що дало змогу сформулювати такі висновки та пропозиції.

Встановлено, що поняття фінансового контролю – одна з найважливіших та

значущих категорій фінансового права, а вивчення цього правового та адміністративно-правового явища впливає із фундаментальної важливості фінансового контролю у сфері державних фінансів. Актуальність дослідження аналізованої правової категорії зумовлена тими важливими завданнями, які вирішуються у процесі здійснення фінансового контролю.

До них належать:

- цільове та належне використання державних фінансових коштів та об'єктів державної власності;
- управління економікою держави у суворій відповідності до законодавства;
- розроблення та реалізація заходів щодо стягнення заподіяної державі шкоди, прийняття та розроблення превентивних заходів, що унеможливають повторення порушень у майбутньому тощо.

Визначено, що фінансовий контроль є таким видом контролю, який відповідає за дотримання законності та доцільності дій у галузі освіти, розподілу та використання державних, муніципальних, а також інших грошових активів публічного характеру, де метою виступає якефективний соціально- економічний розвиток країни загалом, так і її регіонів. До того ж, варто ще раз наголосити, що фінансовий контроль є спеціальною категорією адміністративного права, яка, своєю чергою, має виразні ознаки правової категорії.

У визначенні фінансового контролю виділено три важливі дії:

перша – виявлення різноманітних порушень (помилки, зловживань, зокрема шахрайства) у процесах управління державними фінансовими потоками (зокрема у веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності) та у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання;

друге – забезпечення умов усунення порушень (тобто вживання коригувальних заходів за результатами контролю);

третє – аналіз факторів виникнення порушень (зокрема визначення мотивів порушників) та розроблення профілактичних заходів щодо їх запобігання в майбутньому.

Обґрунтовано, що важливим засобом для забезпечення балансу у

взаємовідносинах контролювального та контрольованого органів є право оскарження результатів перевірки, ревізії чи іншого контрольованого заходу до вищого органу стосовно органу контролю або до суду. Тим самим досягається кілька правових ефектів, що проливають світло на правову природу контролю.

По-перше, проголошується публічність контролю, здійснення його на користь держави і, зрештою, народу країни.

По-друге, висновки та факти, зафіксовані органом контролю, набувають характеру попередньої ймовірнісної, неверифікованої інформації.

По-третє, оскарження набуває процесуальної форми, що забезпечує реалізацію правової ініціативи контрольованого щодо захисту ним свого матеріально-правового інтересу.

Доведено, що метою фінансового контролю є забезпечення законності та ефективності використання державних бюджетних і позабюджетних фінансових коштів та державної власності.

Доведено, що поняття «фінансовий контроль» можна розглядати в кількох аспектах: по-перше, як елемент системи адміністративного права, що є сукупністю фінансово-правових норм, які регулюють наглядову діяльність уповноважених законом суб'єктів; по-друге, як різновид юридичної діяльності, що становить собою дії органів державної влади, Національного банку України, спрямовані на забезпечення стабільного функціонування всіх елементів фінансової системи України.

Доведено, що фінансова безпека держави має забезпечуватись ефективним фінансовим контролем. Основним завданням фінансового контролю є здійснення діяльності з перевірки, виявлення, констатації та усунення виявлених порушень у діяльності суб'єктів фінансового права. Так, до завдань бюджетного контролю належить не тільки контроль за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю надходжень грошових коштів до бюджетів бюджетної системи, контроль за законністю їх використання, а й припинення фінансових зловживань, економічних злочинів, серед яких найпоширенішими та чисельнішими є правопорушення, пов'язані із зазіханням на бюджетні кошти (наприклад,

нецільове використання бюджетних коштів).

Встановлено, що підвищенню координації діяльності органів внутрішнього фінансового контролю різного рівня сприятимуть:

1) надання органам внутрішнього фінансового контролю додаткових повноважень на здійснення попереднього контролю державних програм щодо дотримання законності та ефективності на стадії складання та розгляду проєктів бюджетів;

2) розроблення методики контролю органами внутрішнього (муніципального) контролю державних програм, що забезпечує єдиний підхід, та методики щодо дотримання законності та ефективності на стадії складання та розгляду проєктів бюджетів;

3) зосередження особливої уваги на науковому розробленні єдиного класифікатора порушень та недоліків, що допускаються учасниками бюджетного процесу;

4) необхідність точного законодавчого визначення суб'єктів та об'єктів перевірок, видів державного фінансового контролю;

5) законодавче розмежування сфери здійснення та повноваження органів зовнішнього та внутрішнього фінансових контролів, за винятком дублювання контрольних заходів.

Виділено основні тенденції розвитку фінансового контролю в передових країнах світу, які визначатимуть розвиток цієї сфери діяльності в перспективі.

1. Підвищення рівня інтеграції фінансового контролю в системі державного управління. Підвищення значущості контролю як функції управління. Розширення завдань контролю від контролю за цільовим та законним використанням державних коштів до контролю безпосередніх та кінцевих результатів державних програм та обґрунтованості виділення державних коштів.

2. Необхідність участі органів фінансового контролю у виробленні бюджетної політики, зокрема питань збалансованості бюджетної системи, управління ефективністю державних програм, передусім середньо- та довгострокових.

3. Формулювання та вираження вищими контрольними органами власного бачення та думки з питань соціально-економічного розвитку держави, підвищення експертної ролі контрольних органів.

4. Підвищення значущості творчої складової діяльності з фінансового контролю, активізація уваги вищих контрольних органів до ефективності витрачання державних коштів, висловлювання експертної думки.

5. Усі процедури державного фінансового контролю здійснюються в межах стандартів фінансового контролю, що розробляються найвищим контрольним органом.

6. Однією з найважливіших тенденцій розвитку фінансового контролю в розвинених країнах є оформлення його комплексного характеру, що виявляється у поєднанні в практиці контролю різних наукових підходів та видів фінансового контролю, і навіть постійний пошук оптимального співвідношення їх застосування.

7. Виділяється одночасна тенденція до децентралізації здійснення контрольної функції, виконання її безпосередньо на об'єкті контролю з розглянутим вище посиленням консолідованості та стандартизації контрольної діяльності; підвищується увага до попереднього контролю та оцінювання ефективності використання державних коштів, зокрема в формі висловлювання думки органів фінансового контролю не лише за фактом здійснення витрат, а й на стадії планування.

На основі європейського підходу запропоновано поточну модель системи фінансового контролю України, яка узгоджується з європейською моделлю, в якій працює система фінансового контролю на основі врахування результатів процесу реформування фінансового контролю (термінологічно), впровадження та розвитку аудиту публічних фінансів, як це встановлено.

Відповідно, запропонована нова основа для європейської операційної моделі фінансового контролю, що передбачає наявність вищого органу фінансового контролю (аудиту), а також наявність зовнішньої незалежної системи фінансового контролю. Визначено функції національного органу фінансового

нагляду, який базується на принципі децентралізації та враховує історично прийняті форми правління в країні, стандартизацію національних інституцій, особливості форми, розподіл функціональної влади між державними відомствами та ступінь демократичного розвитку суспільства.

Встановлено, що реформування системи фінансового контролю в Україні має відбуватися у двох напрямках.

Список використаних джерел до Розділу 1

1. Александрович О. О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід. Теорія та практика державного управління. 2014. Вип. 4. С. 375–382.

2. Бортняк В. А. Фінансовий контроль як фактор реалізації фінансово-господарської політики держави. Журнал східноєвропейського права. 2020. № 73. С. 44–49. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/02/bortniak_73.pdf (дата звернення: 11.01.2023). ст. 40 (45)

3. Бортняк В. А. Дефінітивне визначення фінансового контролю в Україні. Журнал східноєвропейського права. 2014. № 8. С. 4–9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jousepr_2014_8_3 (дата звернення: 10.03.2023).

4. Бортняк В. А. Юридичний аналіз контролю Державної фіскальної служби за законністю у сфері податкових відносин. Журнал східноєвропейського права. 2020. № 74. С. 7–12. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/03/bortniak_74.pdf (дата звернення: 15.03.2023).

5. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Зовнішній фінансовий контроль за дотриманням бюджетного законодавства у Державному бюро розслідувань. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Сер. Юридичні науки. 2020. Т. 31 (70), № 2. С. 28–33 URL: http://www.juris.vernadskeyjournals.in.ua/journals/2020/2_2020/part_2/8.pdf (дата звернення: 24.04.2023).

6. Голоядова Т. О. Правове регулювання державного фінансового аудиту в

України. Південноукраїнський правничий часопис. 2016. № 1. С. 55–57.

7. Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципові відмінності. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 22. С. 103–108.

8. Дейнеко Є. В. Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні : дис канд. екон. наук : 08.00.08 / Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця. Харків, 2014.

9. Дмитренко Г. Інституції громадянського суспільства як суб'єкти громадського фінансового контролю. Вісник Національної академії державного управління. 2013. № 11. С. 89–96.

10. Довга М. О., Мельник О. П. Проблеми правового регулювання фінансового контролю в Україні та шляхи їх вирішення. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». 2021. Т. 29. С. 92–97. DOI: <https://doi.org/10.32837/npuola.v28i29.720>

11. Жадан Т. А. Економічна сутність та зміст поняття «державний фінансовий контроль». Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 16. С. 161–168.

12. Жаровська Г. П. Перспективні напрями протидії транснаціональній організованій злочинності в Україні. Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). 2014. № 1. С. 11–16.

13. Завистовська Г. І. Зарубіжний досвід урядового фінансового контролю. Економічний аналіз. 2014. Т. 18, № 1. С. 156–161.

14. Іванова І. Стан та проблеми державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівні. Аналітичні записки щодо проблем і подій суспільного розвитку. 2007.

15. Касьяненко Л. М. Правове регулювання фінансово-контрольних правовідносин. Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право. 2018. Вип. 4(40). С. 115–119.

16. Колісник А. С. Правове регулювання фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. Право та інновації. 2020. № 3(31). С. 71–77.

17. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика : монографія / Дікань Л. В. та ін. ; за заг. ред. Л. В. Дікань. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 332 с.
18. Лазарева Н. Б. Міжнародна практика фінансового контролю. Национальный юридический журнал: теория и практика. 2015. № 6. С. 84–88.
19. Мельник О. П. Аудит у системі державного внутрішнього фінансового контролю. Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2014. Вип. 1. С. 24–29.
20. Де Монтеск'є Ш. Л. Філософський енциклопедичний словник / гол. редкол. В. І. Шинкарук та ін. Київ : Інститут філософії імені Григорія Сковороди НАН України ; Абрис, 2002. 742 с. С. 396.
21. Моспаненко І. В., Бондаренко І. І. Світовий досвід організації системи державного фінансового моніторингу. Наукові праці. 2014. Вип. 230, т. 242. С. 91–94.
22. Настенко М. О. Державний фінансовий контроль як засіб правового регулювання діяльності суб'єктів господарювання. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2016. № 6, т. 2. С. 91–94.
23. Настенко М. О. Принципи фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання в системі принципів фінансового права. Право та державне управління. 2017. № 2(27). С. 69–74.
24. Настенко М. О. Фінансовий контроль за діяльністю суб'єктів господарювання як різновид публічного фінансового контролю. Порівняльно-аналітичне право. 2017. № 5. С. 248–251.
25. Обушна Н. І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. Вісник НАДУ при Президентові України. Сер. Державне управління. 2016. № 4. С. 64–71.
26. Пивоваров К. В. Особливості фінансового контролю як функції державного управління. Інвестиції: практика та досвід. 2013. № 13. С. 89–92.
27. Пивоваров К. В. Шляхи удосконалення системи фінансового контролю в

державному управлінні України. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 4. С. 12–15.

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

29. Піхоцький В. Ф. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми нормативно-правового забезпечення. Регіональна економіка. 2014. № 4. С. 194–204.

30. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики : дис д-ра. економіч. наук : 08.00.08. Львів, 2015. 530 с.

31. Попадинець І. І. До питання поняття і сутність фінансового контролю. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2011. № 4. С. 206–216.

32. Попадинець І. І. Перспективи розвитку правового регулювання фінансового контролю в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Право. 2017. Вип. 45, т. 2. С. 35–38.

33. Прасюк В. М. Державний фінансовий контроль: визначення поняття. Прикарпатський юридичний вісник. 2019. Вип. 3(28), т. 2. С. 97–102. DOI: [https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3\(28\).367](https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3(28).367)

34. Прасюк В. М. Проблеми нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю в Україні та напрями його вдосконалення. Південноукраїнський правничий часопис. 2019. № 4, ч. 1. С. 60–64.

35. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 16 жовт. 2012 р. № 5463-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>. (дата звернення: 16.05.2022).

36. Про рахункову палату України : Закон України від 02 лип. 2015 р. № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#n25> (дата звернення: 16.05.2022).

37. Романів Є. М., Гончарук С. М., Приймак С. В., Даниляк Л. Я. Розвиток

державного фінансового контролю в Україні : монографія / за заг. ред. проф. Є. М. Романіва. Львів : Простір М, 2015. 174 с.

38. Рябчук О. Г. Необхідність розвитку та вдосконалення державного фінансового аудиту в Україні. Малий і середній бізнес (Право, держава, економіка). 2016. № 3-4. С. 94–98.

39. Савченко А. М. Сучасний стан та перспективи розвитку державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Інфраструктура ринку. 2019. Вип. 37. С. 769–774.

40. Савченко Л. А. Фінансово-контрольне право: становлення та розвиток. Київ : Юрінком Інтер, 2017. 400 с.

41. Савченко Л. А., Сірош М. В. Правові проблеми реалізації принципів фінансового контролю у фінансово-контрольному процесі : монографія. Київ : «Центр учбової літератури», 2016. 192 с.

42. Севрук В. Г. Нормативно-правові засади протидії правоохоронними органами України злочинам, що вчиняються організованими групами і злочинними організаціями, які сформовані на етнічній основі. Молодий вчений. 2017. № 4.

43. Сисоєва І. М. Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 18. С. 11–18.

44. Реальний сектор економіки України в умовах системних викликів : аналітична доповідь / Собкевич О. В. та ін. Київ : НІСД, 2021.

45. Федоров С. Є. Фінансовий контроль як абстрактна категорія фінансового права: проблеми сприйняття. Порівняльно-аналітичне право. 2017. № 4. С. 207–211.

46. Федоров С. Є. Ревізія як метод фінансового контролю. Форум права. 2009. № 1. С. 528-531.

47. Фінансове право : підручник / Кучерявенко М. П. та ін. ; за ред. д-ра юрид. наук, проф. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2013. 400 с.

48. Холосенко Ю. С. Напрями удосконалення державного фінансового аудиту : збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня

Навчально-наукового інституту обліку, аналізу та аудиту Університету ДФС України : у 3 ч. Ірпінь, 2019. Ч. 2. 304 с.

49. Чернявська Л. В. Природа та сутність державного фінансового контролю. *Фінансовий простір*. 2015. № 2 (18). С. 279–282.

50. Шевчук О., Федішин О. Фінансово-правові аспекти державного бюджету та його роль у бюджетній системі України. *Актуальні питання юриспруденції*. 2019. № 2(18). С. 100–105.

51. Шевчук О. Р. Ринок фінансових послуг як об'єкт наукового дослідження фінансово-правової науки. *Адвокат*. 2012. № 10(121). С. 29–32.

52. Шевчук О. Р. Фінансово-правові засади діяльності Національного банку України у сфері стабілізації грошово-кредитного та валютного ринків України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. № 30, т. 2. С. 89–92.

53. Якимчук І. М. Державний фінансовий контроль в Україні та перспективні напрями його вдосконалення. *Економіка та держава*. 2021. № 7. С. 34–39.

54. Янжул И. И. Бисмарк и государственный социализм. *Вестник Европы*. 1890. № 8. С. 728–729.

55. Ярошенко А. С., Кусайко І. Ю., Яшков К. В., Риженко В. В. Особливості здійснення фінансового контролю як засобу запобігання корупції: сучасний стан і перспективи вдосконалення. *Вісник Запорізького національного університету*. Сер. Юридичні науки. 2020. № 2. С. 131–135.

56. Ящищак О. Р. Методологічні основи систематизації законодавства України про фінансові послуги. *Адвокат*. 2010. № 10(121). С. 36–40.

57. Modelling economic well-being and social well-being for sustainability: a theoretical concept / Aisyah A. B. Et al. *Procedia Environmental Science*. 2015. Vol. 28. P. 286–296.

58. Siti Yuliandi A., Fazli Sabri M. Understanding financial security from consumer's perspective: A review of literature. *International Journal of Humanities and Social Science*. 2014. Vol. 4. P. 110–117. URL:

http://www.ijhssnet.com/journals/Vol_4_No_12_October_2014/13.pdf (Last accessed: 20.12.2022).

59. Barnes J. *Life and Work. The Cambridge Companion to Aristotle.* Cambridge : Cambridge University Press, 1995.

60. Itzhak B.-D., Franzoni F., Moussawi R. Hedge fund stock trading in the financial crisis of 2007–2009. *The Review of Financial Studies.* 2012. Vol. 25. P. 1–54. URL: <http://www.jstor.org/stable/41302012> (Last accessed: 20.12.2021).

61. Blakytta G., Ganushchak T. Enterprise financial security as a component of the economic security of the state. *Investment Management and Financial Innovations.* 2018. Vol. 15. P. 248–256.

62. Hodges OBE C. *Science-Based Regulation in Financial Services: from deterrence to culture.* Oxford Legal Studies Research Paper. 2020. No 19/2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3590176>

63. Iershova N., Kryvytska O., Kharchuk Yu. Accounting and Analytical Information Formation by Business Entities under Conditions of Sustainable Development Concept Realization. *Financial and Credit Activities: Problems of Theory and Practice.* 2021. Vol. 2, No 37. P. 86–94.

64. *The Future of Coal in a Carbon-Constrained Climate / Jakob M. et al.* *Nature Climate Change.* 2020. Vol. 10, No 8. P. 704–707. DOI: <https://doi.org/10.1038/s41558-020-0866-1>

65. Kuzmenko O., Drozd O., Chorna V. Financial control as a means of countering economic corruption in Ukraine. *Baltic Journal of Economic Studies.* 2018. Vol. 4, No 4. P. 233–237. DOI: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-4-233-237>

66. Financial and legal aspects of the state economic security / Nastasiak I. et al. *Financial and Credit Activities: Problems of Theory and Practice.* 2021. No 4(39). P. 482–493.

67. Public value management and new public governance as modern approaches to the development of public administration / Bryhinets O. O. et al. *Revista San Gregorio.* 2020. No 42.

68. *The Alignment Cookbook - A Technical Review of Methodologies Assessing*

a Portfolio's Alignment with Low-Carbon Trajectories or Temperature Goal /Raynaud J. et al. Paris : Institut Louis Bachelier, 2020. URL: <https://www.louisbachelier.org/wpcontent/uploads/2020/07/rapport-0207-mis-a-jours.pdf> (Last accessed: 20.12.2022).

69. Shaomin R. Optimization of Enterprise Financial Management and Decision-Making Systems Based on Big Data. *Journal of Mathematics*. 2022. Vol. 2022. Article ID 1708506. 11 p. DOI: <https://doi.org/10.1155/2022/1708506>

70. Shevchuk O. International legal experience in financing information security in the financial sphere. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2022. No 1/2022. P. 140–143.

71. Vaitkus R., Vasiliauskaitė A. An Assessment of the Impact of Legal Regulation on Financial Security in OECD Countries. *Journal of Risk and Financial Management*. 2022. Vol. 15, No 2. P. 86. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm15020086>

72. Wakiriba J. W., Ngahu S., Wagoki J. Effects Of Financial Controls On Financial Management In Kenya's Public Sector: A Case Of National Government Departments In Mirangine Sub-County, Nyandarua County. *IOSR Journal of Business and Management*. 2014. Vol. 16, Issue 10. Ver. III. P. 105–115. URL: <http://iosrjournals.org/iosr-jbm/papers/Vol16-issue10/Version-3/L0161005.pdf> (Last accessed: 20.12.2022).

73. Ojating H., Ojating J. H. Incorporating Tangible Instructional Materials in Teaching and Learning: Implications for Educational Assessment and Evaluation. *International Journal of Quantitative and Qualitative Research Methods*. 2022. Vol. 10, No 1. P. 1–6.

74. Akbasli S., Yesilce I. Use of Tangible Materials and computer in Mathematics teaching: Opions of school principals. *Eurasia Journal of Mathematics, Science and Technology Education*. 2018. Vol. 14, No 16. P. 2523–2532.

75. Flynn F. What are human and non-human learning resources? Quora. 2020. URL: <https://www.quora.com/What-are-human-and-non-human-learning-resources> (Last accessed: 20.12.2022).

76. Johnson E. Concrete resources explained for parents: How to use them with your child at home to create a maths master! Third Space Learning. 2021. URL:

<https://thirdspacelearning.com/blog/concrete-resources-cpa-explained/> (Last accessed: 20.12.2022).

77. Schneider B. Tangibles and Tangible Learning. The SAGE Encyclopedia of Out-of-School Learning / ed.: K. Peppler. SAGE Publications, Inc, 2017. DOI: <https://dx.doi.org/10.4135/9781483385198>

78. Akinwamide C. O., Olofin S. O. Enhancing Results-Oriented Mathematics Classroom Interaction: The Pause-Procedure Strategy Feedback. International Journal of Quantitative and Qualitative Research Methods. 2022. Vol. 9, No 3. P. 17–26.

79. Ayaz M. F., Sekerci H. The Effects of the Constructivist Learning Approach on the Students' Academic Achievement: A Meta-Analysis Study. Journal of Educational Technology. 2015. Vol. 14, No 4. P. 145–156.

80. Andrews N., Ingram J., Pitt R. The role of pauses in developing students' explanations in Mathematics lesson: Charlie's Journey. British society for research into learning Mathematics. 2016. Vol. 36, No 1.

81. Awan A. G., Azeem A. M. Gender Differences and Its Impact on Students' Performance: A Socio-Linguistic Analysis. Global Journal of Management, Social Sciences and Humanities. 2017. Vol. 3, No 2, P. 352–372.

82. Bacheal R., Thaman R. G. Effective use of pause procedure to enhance students' engagement and learning. Journal of clinical & diagnostic research. 2014. Vol. 8, No 8. P. XM01–XM03.

83. Ziche P. Indecisionism and Anti-Relativism: Wilhelm Windelband as a Philosophical Historiographer of Philosophy. From Hegel to Windelband: Historiography of Philosophy in the 19th Century / eds.: V. Pluder, G. Harting. Berlin, New York : De Gruyter, 2015. P. 207–226.

84. Lima Declaration and Plan of Action on Industrial Development and Cooperation / UN. Economic and Social Council. New York and Geneva, 1975.

РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Фінансовий контроль як функція публічного адміністрування

В сучасних умовах розвитку та функціонування держави питання модернізації публічного адміністрування, активізації ролі органів публічної адміністрації набуває вагомого значення. Необхідно звернути увагу на наступні аспекти для підвищення ефективності системи контролю, а саме: розроблення і впровадження стратегічного планування контролю, що має на меті визначити чіткі цілі, завдання та пріоритети контролю, а також розробити ефективну систему моніторингу та оцінки результативності контрольних заходів; забезпечення компетентності та професійного розвитку контролерів. Органи публічної адміністрації повинні інвестувати у навчання та підвищення кваліфікації своїх співробітників, щоб вони були здатні ефективно здійснювати контроль та розуміли сучасні тенденції та практики; впровадження інформаційних технологій. Застосування сучасних інформаційних систем та електронних засобів сприятиме автоматизації процесів контролю, полегшить обмін інформацією та підвищить швидкість та точність аналізу даних; посилення співробітництва та координації між органами публічної адміністрації. Важливо створити механізми для обміну інформацією, координації дій та спільного вирішення питань, що стосуються контролю за публічним адмініструванням.

У сучасних умовах розвитку та функціонування держави пріоритетним завданням є забезпечення належного стану публічного адміністрування. Однак існуючий стан суспільних відносин не завжди відповідає моделі управління, яку намагаються впровадити в останні роки. Це вимагає розроблення та вдосконалення інституційних та правових механізмів контролю в Україні. Завдання, які виникли перед українською системою державного управління, відповідно до умов Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, вимагають пошуку нових теоретичних підходів задля підвищення ефективності шляхів, форм та методів правового регулювання управлінських відносин на засадах *acquis*

communautaire – доробку (надбанні) спільноти. Це потребує від України застосування сучасних механізмів та інструментів публічного управління з метою підтримання і розвитку прогресивних суспільних тенденцій і забезпечення належного функціонування державних інститутів [14, с. 30].

Варто зазначити, що публічне адміністрування не може існувати відокремлено від суспільного розвитку. Формування інституційно-правових основ публічного адміністрування підпорядковано впливу різних факторів, які його змінюють та наділяють новими характеристиками. Це вимагає ефективних форм контролю з боку суб'єктів публічної адміністрації.

У ситуації, коли існуюче законодавство є недосконалим, політична нестабільність перешкоджає ефективній взаємодії органів публічної влади та інститутів громадянського суспільства, особливо актуальним стає дослідження фінансового контролю як функції публічного адміністрування. Отже, у контексті сучасних викликів та обмежень, розробка та впровадження ефективних механізмів контролю стають надзвичайно важливим завданням для підвищення якості та результативності публічного адміністрування в Україні.

Поняття функції публічного адміністрування, відповідно до поглядів А. О. Неугоднікова, можна охарактеризувати як частину правового статусу суб'єкта публічної адміністрації, що відображає сутність та основну мету публічного адміністрування. Ця функція реалізується шляхом застосування методів управлінського впливу та спрямована на задоволення публічного інтересу. Функція публічного адміністрування включає в себе різноманітні завдання та дії, спрямовані на забезпечення належного функціонування держави та задоволення потреб суспільства. Це може включати прийняття та реалізацію рішень, виконання законодавства, забезпечення публічного порядку, надання публічних послуг, регулювання господарської діяльності, контроль за дотриманням норм та процедур, а також багато інших аспектів публічного життя [50, с. 61]. Таким чином, функція публічного адміністрування є важливим елементом управлінського процесу, що спрямований на досягнення громадських цілей та забезпечення збалансованого розвитку суспільства.

У своїй роботі Є. В. Додін зазначає, що сукупність функцій публічного адміністрування є об'єктивною, самостійною та універсальною, і може змінюватись в залежності від структури та стану суспільних відносин, цілей, об'єктів та завдань управлінської діяльності. Автор стверджує, що це пов'язано зі зміною поглядів на сутність владно-розпорядчого впливу, якому підлягає керований суб'єкт. Залежно від суб'єкта публічної адміністрації, об'єкта управління, кінцевого результату, спрямованості та інших факторів можлива класифікація функцій публічного адміністрування [29, с. 78].

Навіть при законодавчому визнанні існування традиційних функцій, змінюються їх роль та місце в повноваженнях владних суб'єктів під впливом різних факторів, будь то об'єктивні або суб'єктивні. Це є характерною особливістю системи управління, оскільки вона має адекватно реагувати на потреби держави та суспільства. Таким чином, розуміння функцій публічного адміністрування визначається контекстом, у якому вони здійснюються, і відображає постійну еволюцію управлінської практики, а також зміну в уявленнях про природу та роль державного впливу на суспільство [29, с. 78].

Визначення сутності функцій, зауважує В. К. Колпаков, пов'язане з чітким визначенням конкретних видів діяльності. Таким чином, при розгляді функцій органів публічної адміністрації необхідно враховувати матеріальний зміст відносин публічного управління, відносини адміністративної відповідальності за порушення встановлених правил, відносини адміністративних послуг, що виникають з ініціативи суб'єктів, що не мають владних повноважень і звертаються до органів публічної адміністрації, а також відносини відповідальності суб'єктів з владними повноваженнями за неправомірні дії.

Таке розуміння функцій публічного адміністрування базується на різних типах взаємодії між суб'єктами, відповідальністю за дії та рівнем владних повноважень. Це допомагає зрозуміти різні аспекти та аспекти функцій, що виконуються органами публічної адміністрації. Отже, розуміння сутності функцій публічного адміністрування включає в себе розгляд різних видів діяльності та відповідних відносин, що виникають у контексті публічного

управління, адміністративної відповідальності, адміністративних послуг та відповідальності суб'єктів з владними повноваженнями. [39, с. 24-25].

На думку О. В. Кузьменко, «публічне адміністрування – це діяльність публічної адміністрації щодо задоволення загальних публічних інтересів соціуму» [4, с. 23]. Згідно з позицією, К. Л. Бугайчука, публічне адміністрування є системною організуючою, владно-розпорядчою діяльністю органів державної влади та місцевого самоврядування, яка регламентується законами й іншими нормативно-правовими актами. Його ціль полягає в організації організаційної структури, плануванні, підготовці, розробці та реалізації управлінських рішень, а також в організації діяльності апарату управління. Публічне адміністрування також включає документальне, інформаційне, кадрове та психологічне забезпечення повсякденної діяльності цих органів з метою досягнення суспільно корисних цілей і самої мети створення та діяльності відповідного суб'єкта адміністрування [18, с. 43]. Таке визначення публічного адміністрування підкреслює його комплексний характер, який охоплює не лише процеси прийняття управлінських рішень, але й організаційні аспекти, планування, ресурсне забезпечення та досягнення суспільно корисних цілей.

У своєму дослідженні Г. В. Дмитренко зазначає, що сучасний етап соціально-економічного розвитку України, який характеризується утвердженням ринкових відносин, потребує підвищення ролі держави в системі управління економікою, посилення боротьби з корупцією та правопорушеннями в економічній сфері. До того ж, передбачають потребу наукового осмислення перетворень і розуміння та усвідомлення тих організаційно-економічних механізмів, які держава використовує під час здійснення своїх основних функцій, прагнення до постійного вдосконалення процесу державного управління. Створена система фінансово-економічного контролю, яка має забезпечити рівновагу та збалансованість при функціонуванні суспільства є найважливішою в даному відношенні. Без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя держава не може ефективно розвиватися та функціонувати [27,

с. 85].

Значною мірою в державі залежить ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від належної організації їх виконання. Вагомого значення набуває фінансовий контроль в умовах функціонування господарюючих суб'єктів різних форм власності.

Контроль є невід'ємною складовою публічного управління, як мабуть, будь-який інший елемент управління, це одночасно і найважливіша функція управління. Так, В. Авер'янов, стосовно ролі контролю в системі державного управління, у своїй роботі зазначає, що «контроль перебуває у тісному зв'язку з іншими функціями управління й разом з тим призначений для оцінки відповідності здійснення цих функцій завданням, що стоять перед управлінням, контроль забезпечує конкретність управління й здійснення його відповідно до прийнятих рішень» [1, с. 105].

Місце контролю в системі державного управління визначається функціями та цілями державного управління; ієрархією державної влади; суспільно необхідним розподілом праці. Функція контролю є одним із важливих критеріїв оцінювання рівня результативності зафіксованих фактів. Без оцінювання отриманого результату організація не може визначити, наскільки добре вона функціонує і забезпечує досягнення поставлених цілей. Час від часу система управління повинна порівнювати відомості про фактичний стан організації з тим станом, де вона має перебувати відповідно до розроблених планів. Отже, функціональна сутність контролю полягає в об'єктивній необхідності співвідношення управління й виконання рішень як особливої функції, зумовленої суспільним розподілом праці. Отже, об'єктом контролю є результат дії людей – учасників суспільного процесу. Контроль є завершальною стадією циклу управління й водночас основою початку нового циклу управління [15, с. 119].

На думку С. В. Ківалова, «контроль, який здійснюють суб'єкти публічної адміністрації є діяльністю, яку спрямовано на своєчасне виявлення та ліквідацію факторів, що заважають ефективному здійсненню функцій держави та місцевого

самоврядування, унеможливаючи забезпечення належного рівня забезпечення публічних інтересів» [35, с. 3].

Контроль за органами публічної влади загалом та органами місцевого самоврядування зокрема є невід'ємною складовою соціального контролю, який спрямований на забезпечення збереження та розвиток соціальної системи та ефективне функціонування її складових елементів. Основною метою фінансового контролю є забезпечення принципів законності, доцільності, ефективності, оптимальності управлінських дій починаючи з планування, формування, розподілу і закінчуючи використанням фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування [8, с. 36]. Соціальний контроль передбачає комплекс заходів і механізмів, які сприяють формуванню соціальної рівноваги, що є основою для сучасного суспільного устрою та його управління.

Один з основних аспектів соціального контролю - це забезпечення відповідальності органів публічної влади перед громадськістю та забезпечення їхньої відкритості та прозорості. Громадський контроль над діяльністю органів влади має на меті переконатися в їхній компетентності, ефективності та дотриманні законодавства. Він сприяє виявленню недоліків, корупції та зловживань, а також підвищенню якості прийнятих рішень та поліпшенню якості надання публічних послуг.

Органи місцевого самоврядування відіграють особливо важливу роль у системі муніципального менеджменту, оскільки вони працюють на найближчому до громадян рівні. Контроль за ними сприяє забезпеченню ефективного функціонування муніципалітетів та задоволенню потреб та інтересів місцевих жителів. Він допомагає переконатися, що рішення, прийняті органами місцевого самоврядування, відповідають потребам громади, а також виконуються відповідно до законодавства.

Соціальний контроль також передбачає активну участь громадян у процесі прийняття рішень та управління суспільством. Це може включати громадські слухання, консультації, партнерство між громадськістю та органами влади, а також інші форми громадської участі. Цей вид контролю сприяє зміцненню

довіри громади до органів влади, підвищенню легітимності прийнятих рішень та підтримці соціальної стабільності.

Загалом, соціальний контроль за органами публічної влади, включаючи органи місцевого самоврядування, є важливим елементом сучасного управління суспільством. Він сприяє забезпеченню відкритості, відповідальності та ефективності діяльності органів влади, а також сприяє зміцненню довіри громадськості до системи управління.

Так, О. Г. Данильян вважає, що «контроль розглядається в широкому значенні як сукупність механізмів у соціальному просторі (окремих соціальних групуваннях, організаціях населення тощо), які забезпечують його самоорганізацію й самозбереження шляхом установлення та підтримки певного нормативного порядку й використання відповідних зразків поведінки, прикладами яких можуть слугувати моральні та культурні цінності певного соціуму, традиції, правові норми, що традиційно склалися, тощо. У вузькому значенні його розуміють як сукупність засобів і методів впливу суспільства на небажані форми девіантної поведінки з метою їх елімінування (усунення) або скорочення, мінімізації» [26, с. 221]. Контроль, в загальному розумінні, передбачає дотримання законності в певних суспільних відносинах з визначеним складом учасників. Одним із факторів, що впливають на якість функціонування публічної адміністрації, є ефективність її контрольної діяльності. Варто зазначити, що в широкому сенсі контроль охоплює заходи, спрямовані на забезпечення відповідності дій керованого суб'єкта ухваленим управлінським рішенням і вимогам закону у процесі його функціонування згідно з покладеними на нього повноваженнями.

Контроль в контексті публічної адміністрації має кілька аспектів. По-перше, це внутрішній контроль, здійснюваний самими суб'єктами публічної адміністрації для перевірки та оцінки власної діяльності з метою підвищення ефективності та забезпечення відповідності законодавству. По-друге, це зовнішній контроль, здійснюваний з боку незалежних органів, громадськості та інших зацікавлених сторін з метою забезпечення прозорості, відповідальності та відповідності дій

публічної адміністрації законодавчим вимогам.

Механізми контролю можуть включати аудит, перевірки, інспекції, звіти, оцінку результатів та інші інструменти для виявлення недоліків, корупції або зловживань у діяльності суб'єктів публічної адміністрації. Ефективний контроль допомагає забезпечити дотримання принципів правової держави, збереження громадської довіри та підвищення якості управлінських рішень.

Особливу роль в контролі відіграє додержання законності та відповідність дій суб'єкта публічної адміністрації закону. Це означає, що суб'єкт повинен діяти в рамках прийнятих управлінських рішень та виконувати свої повноваження згідно з встановленими законодавством нормами. Контроль сприяє запобіганню порушенням прав та свобод громадян, забезпеченню справедливості та впорядкуванню суспільних відносин.

У підсумку, контроль у контексті публічної адміністрації має за мету забезпечення відповідності дій суб'єктів управління законодавчим вимогам та ухваленим управлінським рішенням. Він включає в себе внутрішній та зовнішній контроль, а також різноманітні механізми перевірки та оцінки. Ефективний контроль є важливим елементом суспільного устрою, сприяючи стабільності, розвитку та дотриманню принципів правової держави

У своєму дослідженні С. П. Леонтович зазначає, що «контроль у широкому розумінні – це процес, який пов'язаний із забезпеченням відповідності функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети» [44, с. 85]. Контроль являється самостійною функцією (етапом) управління та особливим видом діяльності, якій притаманний конкретний зміст та способи її здійснення, а також цільова спрямованість.

Як зазначається в науковій літературі, що контроль можна визначити через системний підхід, тим самим даючи змогу розуміти контроль як комплекс заходів та процесів, що відбуваються в окремій соціальній організації та спрямовані на дотримання норм і правил даного інституту, в тому числі в умовах обмежень функціонування системи [40, с. 50].

Науковець Т. О. Коломоєць у своїй роботі зазначає, що «контроль – це функція управління, засіб виконання завдань управління, особливість якого полягає в тому, що він має активний характер, тобто суб'єкти контролю наділені правом втручання в діяльність підконтрольних об'єктів» [37, с. 128].

На думку К. Бугайчук, «контроль є функцією публічного адміністрування, сутність якої полягає у своєчасному виявленні та усуненні факторів, які заважають ефективному здійсненню публічного адміністрування та унеможливають забезпечення належного рівня правозастосовної діяльності» [18, с. 113].

Контроль є однією з основних функцій суб'єкта публічного адміністрування. Його сутність визначена нормативно та охоплює конкретний статус суб'єкта, який володіє певними повноваженнями щодо оперативного та постійного контролю за усуненням та попередженням факторів, що призводять до відхилень у конкретній сфері публічного адміністрування, яка належить до компетенції даного суб'єкта публічного адміністрування.

Контроль в публічному адмініструванні передбачає систему механізмів, інструментів та процедур, спрямованих на забезпечення відповідності дій та рішень суб'єкта встановленим стандартам, нормам та цілям. Цей контроль має на меті виявлення порушень, помилок, недоліків або неефективності в роботі суб'єкта публічного адміністрування і усунення їх для забезпечення належного функціонування та досягнення визначених результатів.

Так, Ю. П. Битяк визначає контроль як «основний спосіб забезпечення законності і дисципліни в публічному управлінні та підкреслює, що без організації контролю неможлива належна робота державного апарату, інших підконтрольних державних структур» [3, с. 189].

Виходячи з того, що контроль являється невід'ємною складовою управлінського процесу, без якої неможливим є управління, він забезпечує зворотний зв'язок у процесі, дає інформацію про стан досліджуваного явища чи процесу, дозволяє усувати та попереджати порушення. Контроль не являється самоціллю, не може здійснюватися довільно, хаотично, безпредметно, а відтак не

існує сам по собі.

Контроль, як зауважує у своєму дослідженні В. Ф. Піхоцький, не виступає як звичайна функція управління чи самостійне суспільне явище, яке може бути використане задля спостереження за тим, як здійснюється сам процес управління на конкретному рівні. А відтак в певних випадках він може виступати як щось існуюче самостійно, як прояв якогось суспільного договору, відповідно до якого виникають і здійснюється влада, держава, інші органи управління, що створені людським суспільством задля власної самоорганізації, ранжирування та упорядкування відносин [54, с. 25].

Отже, контроль є однією з функцій управління і представляє собою систему спостереження за діями керованого об'єкта для оцінки ефективності прийняття управлінських рішень.

Варто відзначити, що забезпечення контрольних функцій на відповідному рівні загалом покладається на відповідні контролюючі органи. Основними функціями фінансового контролю в системі публічного управління можна виділити такі (див. рис 2.1):

- *контрольно-ревізійна* – організація та контроль місцевого та державного бюджетів, використання бюджетних коштів державних програм та виявлення порушень та недоліків при їх виконанні;

- *експертно-аналітична* – експертиза та аналіз результатів виконання бюджету та вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень;

- *інформаційна* – подання інформації за результатами контролю у відповідні органи законодавчої влади та управління для вжиття заходів, інформування громадськості за допомогою ЗМІ та періодичного друку;

- *координаційна функція* полягає в організації взаємодії контрольних органів та забезпечення коригувальних заходів – проведення превентивних заходів, як самою організацією, яка допустила порушення, так і вищими, адміністративні стягнення, подання матеріалів перевірок та припинення неправомірних дій посадових осіб за допущені фінансові порушення до притягнення до кримінальної чи адміністративної відповідальності, направлення матеріалів контрольних

перевірок до правоохоронних органів тощо (рис. 2.1).

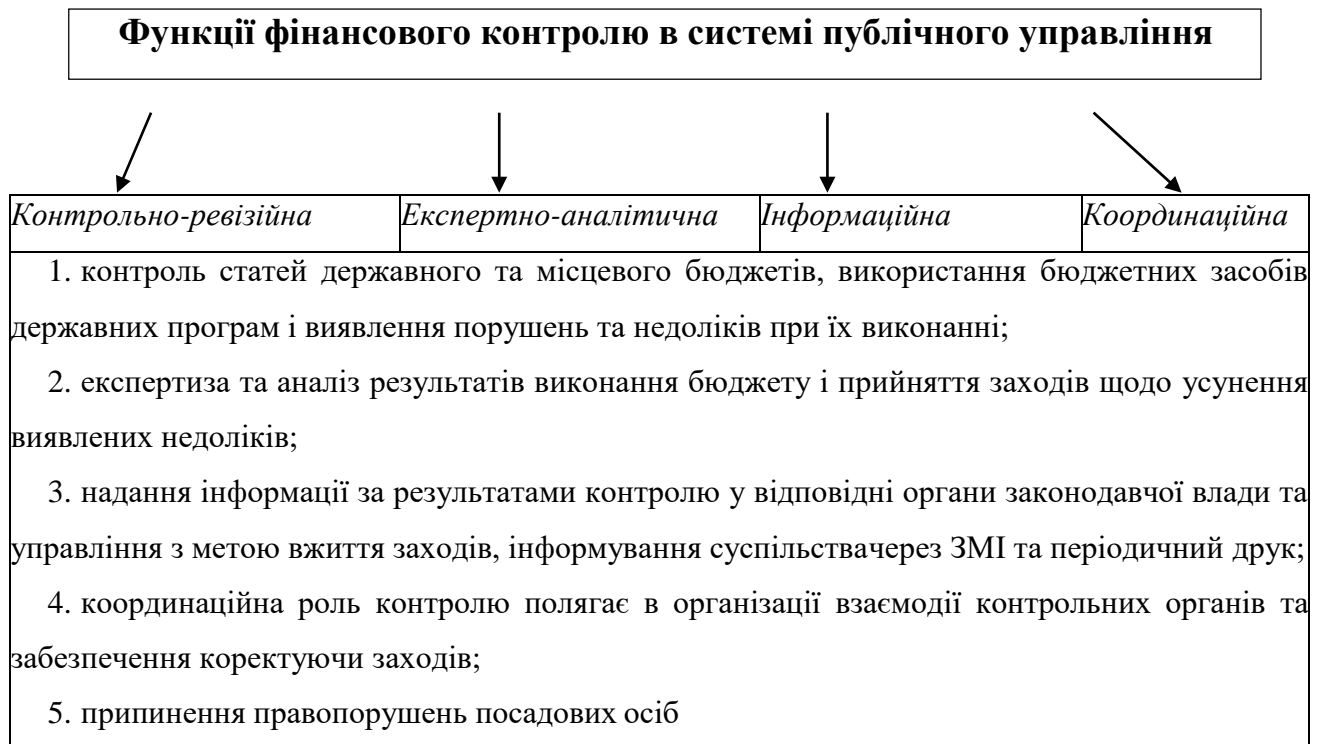


Рис. 2.1. Функції фінансового контролю в системі публічного управління (складено автором)

Основною метою контролю, здійснюваного суб'єктами публічної адміністрації, є:

Контроль спрямований на аналіз та перевірку набутої інформації з метою виявлення та припинення фактів порушень чинного законодавства. Це може включати перевірку дотримання правил, стандартів та процедур, а також виявлення причин і умов, що сприяють вчиненню порушень. Контроль має на меті збір і аналіз інформації про стан дотримання законності в фінансовій сфері. Це охоплює перевірку фінансової звітності, використання бюджетних коштів, дотримання фінансових процедур та запобігання фінансовим зловживанням, а також спрямований на запобігання виникненню нових порушень та негативних наслідків для суспільства. Він передбачає систематичний моніторинг, оцінку ризиків та прийняття заходів для попередження можливих проблем та негативних наслідків.

Контроль, який здійснюють суб'єкти публічної адміністрації, характеризується наступними ознаками:

– Законність - має закріплений на законодавчому рівні статус і здійснюється в рамках правомочності суб'єктів. Вона передбачає, що суб'єкти мають повноваження здійснювати контрольну діяльність, а її зміст пов'язаний з перевіркою відповідності дій контрольованого суб'єкта законодавству.

– Публічно-владний характер, що здійснюється в рамках публічно-владних повноважень, які надаються суб'єктам згідно з законом. Він відбувається в інтересах держави та від імені неї. Це забезпечує використання публічно-владних інструментів та механізмів для здійснення контролю.

– Всебічність, що охоплює всебічну оцінку діяльності контрольованого суб'єкта з позицій законності, ефективності та доцільності. Це означає, що контроль включає оцінку різних аспектів роботи суб'єкта та перевірку його відповідності встановленим стандартам та цілям.

– Об'єктивність, яка передбачає незалежність та неупередженість контролюючих суб'єктів. Це означає, що вони здійснюють свою діяльність без впливу та впливу з боку інших суб'єктів, забезпечуючи об'єктивну оцінку та досягнення мети контролю.

– Невтручання, що забезпечує можливість невтручання контролюючого суб'єкта у діяльність підконтрольного суб'єкта. Це означає, що контроль не повинен порушувати нормальне функціонування суб'єкта, а його дії повинні бути зорієнтовані на контроль та виявлення відхилень, а не на безпосереднє управління або втручання.

Однією з ключових передумов успішного контролю є дотримання цих ознак, що гарантує його ефективність, об'єктивність та законність.

Фінансовий контроль, як відзначає Л. А. Савченко, здійснюється в установленому законодавством порядку усією системою органів державної влади та органами місцевого самоврядування, в тому числі спеціальними контролюючими органами. При цьому, на думку автора, фінансовий контроль являється однією із заключних стадій управління фінансами та водночас

являється невід'ємним чинником ефективності управління фінансовими відносинами загалом. При цьому в загальній системі контролю як елемента в системі управління суспільними процесами чільне місце фінансового контролю зумовлюється завдяки специфічних особливостей, що проявляються в контрольній функції самих фінансів. Об'єктивно притаманна фінансам здатність виражати специфічну сторону виробничо-господарської діяльності в будь-якій сфері робить фінансовий контроль всеосяжним та всеохоплюючим [67, с. 235]. Тобто, фінансовий контроль являється вагомим способом забезпечення законності та доцільності здійснюваної фінансової діяльності.

Фінансовий контроль, як відзначають окремі дослідники, слід трактувати як «діяльність, яка здійснюється органами державної влади та органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів та пов'язаних з цим матеріальних цінностей з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному та раціональному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та управління економікою» [81, с. 11].

Під такою діяльністю пропонується розуміти ту частину повноважень, яку зацікавлений користувач може передати створеним ним контрольним морганам (підрозділам) або призначеним контролерам, а також найманому менеджменту, і яка полягає у створенні умов, коли важко чи практично неможливо порушити встановлені державою та самим зацікавленим користувачем правила, параметри або технології фінансової діяльності (поточний контроль), забезпечивши при цьому зацікавленого користувача повною, своєчасною та достовірною інформацією про дотримання цих правил та досягнення цілей та завдань, поставлених ним перед суб'єктом господарювання (наступний контроль) [10, с. 284].

Таким чином, фінансовий контроль виступає як один із найбільш

ефективних способів забезпечення законності. У зв'язку з цим основним завданням контролюючих органів, а також і самої публічної адміністрації, є контролювання та забезпечення рівня законності та дисципліни в діяльності органів публічного адміністрування.

В діяльності органів публічної адміністрації, як зауважує Ю. А. Чаплинська, контроль має такі основні цілі, на досягнення яких він спрямовується: так, з однієї сторони, такий спосіб забезпечення законності надає можливість оптимізувати законну діяльність щодо виконання завдань, поставлених підконтрольним органам шляхом перевірок фактичного стану справ; з другої сторони, за допомогою контролю вдосконалюється діяльність органів публічного адміністрування шляхом своєчасного виявлення та відновлення порушеного режиму законності [78, с. 194].

В свою чергу, фінансовий контроль як функція публічного адміністрування надає можливість своєчасно виявити та усунути фактори, що заважають ефективному здійсненню публічного адміністрування, унеможливаючи забезпечення належного рівня правозастосовної діяльності. Крім того, здійснення суб'єктом публічного адміністрування будь-якого виду діяльності, є неможливим без застосування контролю.

Варто зазначити, що різні підходи щодо визначення поняття «контроль» є наслідком розгляду даної категорії крізь призму різних наукових поглядів. Однак, слід зауважити, що в юридичній літературі контроль розглядається загалом як певна діяльність, а його важливим завданням, разом із притягненням до відповідальності винних за вчинення правопорушень, є попередження таких правопорушень у майбутньому та стимулювання усіх зацікавлених осіб до правомірної (законної) поведінки. Виходячи з цього, контроль є неодмінною складовою (елементом) управління, він

Забезпечує зворотний зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління, надає інформацію про його фактичний стан справ на підконтрольному об'єкті, про стан виконання законів і дисципліни, про виконання відповідних рішень і рекомендацій, дозволяє усувати несприятливі явища та попереджувати

порушення. Тобто, враховуючи наукові позиції вчених-адміністративістів, поняття «контроль» можна охарактеризувати як одну із функцій публічного адміністрування, що являє собою певну систему спостереження та перевірки за діяльністю керованого об'єкта за для оцінки ефективності прийняття управлінського рішення [11, с. 190].

Встановлення контролю за фінансовою діяльністю одна із напрямів фінансової політики держави. У такій інтерпретації фінансовий контроль має декілька аспектів: стадія конкретних управлінських процесів держави; функція публічного управління; форма зворотного зв'язку в системі фінансово-правового регулювання (отримуючи інформацію про скоєні протиправні дії у фінансовій сфері, держава оцінює проведену фінансову політику та здійснює її своєчасне коригування); спосіб підтримки режиму законності та правопорядку у фінансовій сфері, оскільки він спрямований на забезпечення дотримання норм.

У системі фінансового контролю виділяють як основні, і допоміжні (факультативні) елементи, що утворюють його інфраструктуру. Як основні елементи фінансового контролю можна виділити суб'єкт, об'єкт, зміст (предмет), форми, засоби та методи його здійснення. Допоміжними елементами є інформаційне, методичне та правове забезпечення; принципи, механізм, заходи відповідальності усіх учасників процесу контролю. Інфраструктура фінансового контролю також включає фінансове, технічне, кадрове забезпечення контролю тощо.

Суб'єктом фінансового контролю є державні та місцеві органи, а також недержавні організації та установи, які наділені повноваженнями проводити заходи щодо перевірки дотримання норм фінансового законодавства.

Об'єктом фінансового контролю є рух коштів у процесі акумулювання, розподілу та використання грошових фондів, а також матеріальні ресурси. При цьому об'єкт фінансового контролю не обмежується перевіркою лише коштів. Зрештою, під ним розуміється контроль за використанням матеріальних ресурсів держави, оскільки в сучасних умовах процес виробництва та розподілу опосередковується грошовими відносинами.

Зміст (предмет) фінансового контролю становлять валютні та касові операції, податкові декларації, кошториси підприємств, бухгалтерська документація, операції з бюджетними коштами тощо.

Підконтрольними суб'єктами виступають органи державної влади, органи місцевого самоврядування, організації, підприємства, установи і фізичні особи, які здійснюють чи опосередковують фінансові операції.

В свою чергу, до основних завдань фінансового контролю як функції публічного адміністрування можна віднести:

- забезпечення фінансової безпеки держави та фінансової стійкості суб'єктів господарювання;

- виконання суб'єктами господарювання своїх фінансових зобов'язань, в тому числі перед публічними органами влади та органами місцевого самоврядування;

- зростання фінансових ресурсів у всіх сферах і ланках фінансової системи, забезпечення їх раціонального, ефективного та законного використання;

- дотримання фінансових інтересів усіх суб'єктів господарювання, а також посилення їх відповідальності по результатах своєї діяльності;

- підвищення результативності фінансової політики держави. Як функція публічного адміністрування фінансовий контроль посідає важливе місце в управлінській діяльності держави, основним призначенням якого є зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни та запобігання вчиненню зловживань в процесі руху коштів різних державних централізованих і децентралізованих фондів, фінансових інституцій та підприємницьких структур.

Функція фінансового контролю є незмінною для сфери публічного адміністрування. У різні етапи розвитку суспільних відносин, залежно від об'єктивних факторів функціонування публічної адміністрації, ця функція може виявлятися у різноманітних повноваженнях.

Принципи контрольної діяльності публічної адміністрації є основними положеннями, ідеями і вимогами, що характеризують зміст суспільних відносин, пов'язаних з своєчасним виявленням та ліквідацією факторів, що перешкоджають

ефективному здійсненню публічного адміністрування і забезпеченню належного рівня правозастосовної діяльності. Принципи цієї діяльності не є сталими і неодмінними, вони розвиваються одночасно з розвитком публічного адміністрування та залежать від спрямованості та особливостей контролю.

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

Окремі дослідники зазначають, що враховуючи сутність та завдання фінансового контролю, в основу побудови єдиної та ефективної системи фінансового контролю у системі державного управління повинні бути покладені принципи державного управління відповідно до виду діяльності, що розглядається: принцип системності; принцип плановості; принцип об'єктивності; принцип безперервності; принцип незалежності; принцип ефективності; принцип гласності [22, с. 17].

Так, залежно від сфери суспільних відносин, у якій здійснюється контрольна діяльність суб'єктами публічної адміністрації можна виокремити загальні та спеціальні принципи контролю. Загальними принципами є ті принципи, що характерні для контролю як соціально- правового явища незалежно від виду публічного адміністрування. До загальних принципів контрольної діяльності публічної адміністрації відносяться наступні: принцип законності; принцип верховенства права; принцип доцільності; принцип об'єктивності; принцип своєчасності; принцип гласності; принцип ефективності; принцип відповідальності; принцип розмежування функцій та повноважень; принцип системності тощо.

Сутність загальних принципів нами подано у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Загальні принципи контрольної діяльності публічної адміністрації (складена автором)

<i>Види принципів</i>	<i>Зміст принципів</i>
Законності	правове забезпечення проведення контролю та дотримання чинного законодавства суб'єктами контролю
Верховенства права	Здійснення контрольної діяльності відповідно до законності, ідеї соціальної справедливості, свободи рівності
Доцільності	Вибір найбільш оптимальних інструментів публічного адміністрування відповідно до норм чинного законодавства
Об'єктивності	Відсутність упередженості та обґрунтоване прийняття управлінських рішень за результатами контрольних заходів
Гласності	Неухильне дотримання норм, правил та висвітлення результатів з питань державної та комерційної таємниці
Ефективності	Досягнення максимально позитивного результату від публічного адміністрування з мінімальним використанням контрольних повноважень
Своєчасності	застосування інструментів публічного адміністрування в межах відповідних строків, на протязі яких буде досягнута мета контролю на основі норм закону
Відповідальності	сумлінне виконання своїх обов'язків та притягнення до відповідальності за їх порушення
Розмежування функцій та повноважень	відсутність подвійних стандартів та будь-яких дублювань удіяльності органів фінансового контролю
Системності	Визначення єдиної системи правового забезпечення, проведення контрольних заходів та напрямів взаємодії органів фінансового контролю

Принцип законності передбачає: наявність правової бази, що забезпечує проведення контролю відповідно до його цілей та завдань; здійснення органами фінансового контролю своїх функцій у суворій відповідності до встановлених норм права; обов'язкове виконання рішень, ухвалених органами фінансового контролю за його результатами.

Так, принцип верховенства права контрольної діяльності публічної

адміністрації виражається через здійснення контрольної діяльності відповідно до законності, ідеї соціальної справедливості, свободи, рівності. Включає в себе ряд ідей і принципів, пов'язаних з верховенством права і контрольною діяльністю публічної адміністрації. Принцип верховенства права виражається через здійснення контрольної діяльності відповідно до законності, ідеї соціальної справедливості, свободи і рівності. Це означає, що контрольна діяльність повинна здійснюватися в межах законів і на підставі принципів справедливості та рівності. Ці всі елементи права об'єднуються за якістю і відповідають ідеї права і справедливості.

Принцип доцільності контрольної діяльності публічної адміністрації виражається через необхідність вибору найбільш оптимальних із відображених у законі інструментів публічного адміністрування задля досягнення мети із конкретно-визначеним суб'єктивним складом контролю у конкретно-визначених суспільних відносинах. Окрім того, суб'єкти публічної адміністрації повинні співвідносити свої дії із цілями правового регулювання, обмежуючи тим самим можливість свавілля та зловживань контролюючими повноваженнями.

Принцип об'єктивності передбачає відсутність упередженості та невтручання в оперативну діяльність суб'єкта господарювання (контролю); обґрунтованість висновків, зроблених за результатами контрольних заходів (висновки мають бути підтверджені документально на підставі якісної інформації), а також через відповідність застосування інструментів публічного адміністрування достовірності отриманих юридичних фактів під час проведення контролюючих дій.

Принцип гласності передбачає: дотримання встановлених і правил, що стосуються державної та комерційної таємниці; використання матеріалів (документів) у суворій відповідності до встановлених вимог щодо обмеження доступу до інформації. З іншого боку, принцип гласності передбачає загальнодоступність результатів фінансового контролю, тобто опублікування чи передачу у встановленому законом порядку інформації про діяльність органу фінансового контролю засобом масової інформації.

Принцип своєчасності контрольної діяльності публічної адміністрації виражається через застосування інструментів публічного адміністрування в межах строків, протягом яких відповідно до норм чинного законодавства буде досягнута мета контролю.

Принцип відповідальності передбачає: сумлінне ставлення співробітників органів фінансового контролю до своїх посадових обов'язків, дотримання встановлених процедур та прийнятих стандартів контролю, розуміння своєї відповідальності за неналежне виконання своїх обов'язків та ін.

Принцип розмежування функцій та повноважень передбачає відсутність дублювання у діяльності органів фінансового контролю.

Принцип системності в контексті контрольної діяльності означає, що існує єдність правової бази, встановлюється періодичність проведення контрольних заходів, чітко розмежовуються функції органів фінансового контролю і визначаються напрямки їх взаємодії. Цей принцип сприяє забезпеченню системності та впорядкованості контрольної діяльності.

Окрім загального принципу системності, існують спеціальні принципи контрольної діяльності суб'єктів публічної адміністрації. Ці принципи визначають засади здійснення контролю у конкретно-визначених суспільних відносинах. Вони відрізняються тим, що їх конкретне закріплення здійснюється у нормах чинного законодавства різної юридичної сили. Ці спеціальні принципи надають особливу спрямованість та регламентують проведення контролю у певних сферах адміністративної діяльності.

Таким чином, принцип системності забезпечує узгодженість та організованість контрольної діяльності, а спеціальні принципи визначають конкретні правові основи та напрямки контролю в різних сферах публічної адміністрації. Так, для наприклад, у Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [23] до основних принципів державного контролю у сфері господарської діяльності віднесено: підконтрольність і підзвітність органу державного контролю відповідним органам державної влади; орієнтованості державного нагляду

(контролю) на запобігання правопорушенням у сфері господарської діяльності; рівність прав і законних інтересів усіх суб'єктів господарювання; пріоритетність безпеки перед будь-якими іншими інтересами і цілями у сфері господарської діяльності; гарантування прав суб'єкта господарювання; здійснення державного нагляду (контролю) на основі принципу оцінки ризиків та доцільності [61].

Отож, фінансовий контроль як функція публічного адміністрування полягає у своєчасному виявленні та усуненні факторів, які унеможливають ефективно здійснення публічного адміністрування та забезпечення належного рівня правозастосовної діяльності. Втілення даної функції відбувається за допомогою суб'єктів публічної адміністрації відповідно до загальних та спеціальних принципів.

Сучасна система публічного фінансового контролю адекватна новому історичному етапу розвитку нашої держави та сучасного українського суспільства, в цілому вона відповідає чинним міжнародним стандартам.

Україна, будучи частиною світового економічного простору, не може залишатися осторонь інтеграційних процесів, що розгортаються. Перед нею, як і перед іншими країнами, стоять загальні проблеми, які сьогодні перетворилися на глобальні, – це екологія і природокористування, протидія поширенню міжнародного тероризму та відмиванню «брудних грошей». У зв'язку з цим підвищується роль двосторонньої та багатосторонньої співпраці з вищими органами фінансового контролю зарубіжних країн. Це принципово відрізняє нинішній фінансовий контроль від попередніх етапів його історичного розвитку.

Підвищення ролі фінансового контролю у сучасних умовах має здійснюватися на базі вдосконалення бюджетного та податкового законодавства; ефективного контролю за раціональним та ефективним використанням державних та місцевих фінансових та матеріальних ресурсів, у тому числі державної та комунальної власності, та законністю її приватизації; визначенням та законодавчим закріпленням місця та ролі органів фінансового контролю на всіх рівнях владної ієрархії в системі єдиного публічного фінансового контролю; необхідністю вдосконалення чинного фінансового законодавства.

Сутність фінансового контролю виражається у зацікавленості органу фінансового контролю здійснювати облік і перевірку виконання припису підконтрольним об'єктом. Зміст полягає у процесуальній реалізації послідовних стадій: встановлення фактичного стану справ; аналізу фактичного становища із заданими параметрами; оцінки допущених відхилень; розробки заходів щодо покращення та коригування управлінського процесу; вжиття заходів задля реалізації нового рішення. Таке розуміння сутності та змісту контролю дозволяє краще зрозуміти його призначення, цілі, місце та роль серед інших управлінських функцій.

Функція фінансового контролю охоплює широкий спектр заходів, спрямованих на перевірку фінансових операцій, використання бюджетних коштів та дотримання встановлених правил та норм. Цей контроль здійснюється з метою забезпечення ефективного використання фінансових ресурсів та запобігання фінансовим порушенням. У разі виявлення невідповідностей або порушень, необхідні заходи приймаються для відновлення правильного фінансового стану та усунення негативних наслідків.

Важливим аспектом фінансового контролю є його сполучення з іншими соціальними регуляторами, такими як норми моралі, правові принципи, етичні стандарти. Це дозволяє забезпечити комплексний підхід до контролю, що враховує не лише фінансові показники, але й етичні, соціальні та інші аспекти діяльності суб'єкта публічного управління. Тобто, фінансовий контроль – це власне управлінська діяльність, а з іншої сторони він є об'єктом управління, що використовується як засіб, інструмент реалізації політики держави у сфері фінансів. В даному аспекті фінансовий контроль ґрунтується на наступних управлінських принципах: єдності, цілісності, системності управління, його об'єктивному характері у процесі управління фінансовою діяльністю. Ефективне правове регулювання різноманітних фінансових відносин вимагає від законодавця розуміння того, що ці відносини складаються, існують і розвиваються не у відриві один від одного, а у тісній взаємодії та взаємообумовленості.

Фінансовий контроль – одна з основних функцій управління в процесі здійснення фінансової діяльності, що реалізується на всіх її етапах та стадіях. Він спрямовує процес управління за встановленими моделями, коригуючи поведінку підконтрольного суб'єкта. У процесі фінансового контролю виявляються: якість управлінського рішення; ефективність тих організаційних заходів, які було вжито для його виконання; відповідність організації об'єкта цілям успішного виконання приписів, що містяться в управлінському рішенні, а також якість підбору, розстановки та виховання кадрів, що виконують рішення.

Вважаємо, що з метою вдосконалення правового регулювання та розвитку системи фінансового контролю як функції публічного адміністрування, необхідне вирішення наступних питань:

1. Розробка та прийняття закону «Про фінансовий контроль», а метою цього закону повинно стати усунення невизначеності правового регулювання та вдосконалення правових норм, що стосуються фінансового контролю в Україні. Враховуючи проведення адміністративної реформи, реформи бюджетного процесу та інших реформ, цей закон повинен стати основоположним нормативним актом, який чітко визначатиме нормативну основу для правового регулювання фінансового контролю.

2. Удосконалення організаційної структури та компетенції органів фінансового контролю. Необхідно розробити чіткі механізми розподілу функцій та повноважень між різними органами фінансового контролю, забезпечивши їх координацію та співробітництво. Компетенція органів фінансового контролю повинна включати не лише контроль за використанням бюджетних коштів, але й за додержанням фінансових процедур, нормативних вимог та ефективністю фінансового управління.

3. Встановлення ієрархії органів фінансового контролю та принципів взаємодії та координації. Рахункова палата може виступати в ролі вищого органу державного фінансового контролю згідно зі своїм статусом, закріпленим Конституцією та законом України «Про Рахункову палату». Як постійно діючий орган зовнішнього публічного фінансового контролю, Рахункова палата здійснює

свою діяльність на основі принципів плановості, законності, об'єктивності, гласності та незалежності. За доцільне вважається наділити Рахункову палату України додатковими повноваженнями щодо координації діяльності всіх суб'єктів публічного фінансового контролю. При цьому функції та компетенція Рахункової палати України повинні концептуально відрізнитись від інших органів фінансового контролю.

4. Розробка та прийняття стандартів державного фінансового контролю: Необхідно розробити норми, правила та показники для усіх учасників контрольної діяльності з метою створення ефективного механізму протидії зловживанням та правопорушенням у сфері використання бюджетних коштів, державного та комунального майна. Ці стандарти державного фінансового контролю повинні ґрунтуватися на наукових дослідженнях в галузі фінансового контролю, враховувати міжнародні стандарти фінансової звітності, аудиту та інші відповідні стандарти.

Незважаючи на те, що нині існують внутрішні регламентуючі документи, у тому числі внутрішні стандарти контролю, документи з контрольного діловодства, норми поведінки контролерів тощо, між даними документами немає системного взаємозв'язку, а отже, немає і взаємодії у роботі відповідних суб'єктів та її оцінці. Для упорядкування та узгодження діяльності різних контролюючих органів необхідна система спільних для всіх контролюючих органів та обов'язкових для виконання стандартів.

Єдина система стандартів фінансового контролю в Україні повинна об'єднати такі групи:

- 1) стандарти, що визначають базові принципи, основні процедури та положення зовнішнього, внутрішнього фінансового контролю;
- 2) стандарти, що визначають загальні принципи, процедури та положення внутрішньогосподарського фінансового контролю;
- 3) стандарти, що визначають положення внутрішньогосподарського фінансового контролю для бюджетних установ, стандарти контрольної діяльності, що здійснюються аудиторськими фірмами та аудиторами.

Стандартизація фінансового контролю сприятиме досягненню максимальної ефективності. Будучи важливим чинником системності фінансового контролю, вона створить ефект взаємозалежності у системі фінансового контролю.

2.2. Місце фінансового контролю в системі адміністративно-правового забезпечення фінансових відносин

У сучасних умовах системи державного управління роль фінансового контролю полягає не лише у реалізації публічних функцій щодо забезпечення процесу формування та ефективного використання фінансових та матеріальних ресурсів, а й у захисті економічної безпеки держави.

Історичні факти свідчать про необхідність фінансових засобів для функціонування будь-якої держави незалежно від форми правління та державного устрою. Фінансова діяльність в більшості країн передбачає систематичне збирання, розподіл та використання грошових фондів для забезпечення реалізації функцій та завдань держави. Проте, для ефективного функціонування необхідний адекватний контроль за цими важливими процесами.

В свою чергу процес фінансового контролю складний та різносторонній, сутність якого не розкривається однією особливістю, а характеризується, як правило, їх сукупністю. Фінансовий контроль являється однією із завершальних стадій управління фінансами та водночас є невід'ємною умовою дієвості управління фінансовими відносинами загалом. Складність тлумачення фінансового контролю зумовлюється складністю самих фінансів.

Отже, так само, як так само як фінанси являються підґрунтям суспільної діяльності у будь-якій сфері та водночас відображають її матеріальну ефективність, так само і фінансовий контроль виконує свою роль, з допомогою якого чітко проявляється весь процес руху фінансових ресурсів, починаючи стадією формування та завершуючи стадією одержанням фінансових результатів даної діяльності.

Підвищенням ролі держави в управлінні економічними процесами характеризується сучасна економічна дійсність в Україні. У зв'язку з цим питання

ефективних інструментів управління державними засобами стає дедалі актуальнішим. Одним із таких інструментів є наявність злагодженої системи фінансового контролю у фінансових та адміністративно-правових відносинах. Структура адміністративно-правових відносин, що виникають у сфері фінансового контролю, складається з таких елементів, як: суб'єкти адміністративно-правових відносин; об'єкти адміністративно-правових відносин; зміст адміністративно-правових відносин; юридичні факти як підстави виникнення, зміни та припинення адміністративно-правових відносин [9, с. 98].

Адміністративно-правове забезпечення фінансових відносин у сфері фінансового контролю полягає у виконанні владних повноважень відповідними органами державної влади. Ці органи є суб'єктами адміністративного права, які мають державно-владні повноваження та несуть юридичні обов'язки. Вони є важливими елементами системи національного управління в галузі фінансового моніторингу, який є особливим видом фінансового контролю та нагляду.

Суб'єктами адміністративно-правових відносин у сфері фінансового контролю є відповідні державні органи, які здійснюють перевірку законного та ефективного використання державних або місцевих коштів і майна, бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, а також контролюють функціонування системи внутрішнього контролю. Перед тим, як розглядати місце фінансового контролю, важливо звернути увагу на характерні особливості адміністративно-правового регулювання у сфері фінансових відносин.

Одним із прикладів розвитку системи українського права є виділення фінансового права в самостійну галузь, яке виправдало свою незалежність та специфіку предмета та методу правового регулювання в науці та багаторічній практиці. Однак досі фінансове право нерідко розглядається в сукупності та взаємозв'язку з адміністративним.

Визначення місця та ролі фінансового права у системі права сучасної України, особливо взаємозв'язок фінансового та адміністративного права дозволяють розкрити специфіку правового регулювання фінансових

правовідносин. Адміністративне та фінансове право мають безліч спільних рис. Насамперед, слід зазначити, що обидві галузі відносяться до галузей публічного права. Не можна не сказати також про те, що більшість акумулювання, розподілу та використання публічних грошових фондів здійснюється в процесі публічного управління, яке виражається в діяльності органів виконавчої влади. І фінансове, і адміністративне право використовують подібні методи правового регулювання при переважанні імперативного методу.

Головним критерієм визнання правової галузі самостійною є специфіка предмета правового регулювання. Так, фінансове право регулює відносини, які безпосередньо пов'язані з виконанням органами державного управління функцій щодо акумулювання, розподілу та використання публічних грошових фондів. Предмет правового регулювання адміністративного права виходить за ці рамки, включаючи відносини, пов'язані з діяльністю, головним чином, органів виконавчої влади (міністерств, комітетів тощо) в галузі економіки, соціальної сфери і т. д. Проте хибно вважати, що предмет правового регулювання фінансового права – це лише частина предмета адміністративного права. Відносини, що регулюються фінансовим правом, настільки специфічні, що регулюються сукупністю нормативних правових актів (у тому числі кількома кодифікованими актами), які, безумовно, мають самостійну, фінансово-правову галузеву належність.

Фінансове право виникло на основі адміністративного і, в певній мірі, цивільного права. Воно регулює відносини в сфері фінансової діяльності держави, зокрема у справах накопичення і розподілу коштів, які становлять національний дохід.

Адміністративно-правовий метод використовується для регулювання виникаючих в цій сфері відносин. Фінансове право є самостійною галуззю, оскільки регулювання мобілізації, розподілу і використання коштів у державних інтересах має велике значення і відрізняється своїми специфічними особливостями. Воно включає в себе норми, що стосуються бюджетного процесу, оподаткування, контролю за фінансовою діяльністю держави, правового

регулювання державного боргу та інші аспекти фінансової сфери.

Однак, коли мова йде про організацію роботи фінансових органів – це становить предмет регулювання адміністративного права. Це, насамперед, стосується трьох інститутів.

По-перше, діяльність державних органів виконавчої влади у фінансовій сфері регулюється адміністративними правовими актами. Правовий статус таких органів також є переважно адміністративно-правовим. Так, наприклад, Міністерство фінансів України – це як фінансовий орган, і орган виконавчої влади, правовий статус якого, межі компетенції у сфері управління визначаються адміністративно-правовими актами. Так, сьогодні діяльність Міністерства фінансів України регулюється постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375 «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» [60].

Друга складова галузі фінансового права, що має пряме відношення до адміністративного права – сукупність норм про відповідальність за порушення фінансового законодавства. Варто зазначити, що це питання є дуже актуальним у сучасній науці, а однозначної відповіді на нього так і не отримано.

Найголовнішим у даному аспекті є питання, чи можна визнати фінансову відповідальність самостійним видом відповідальності. Традиційно в теорії права виділяють кримінальну, адміністративну, цивільну, дисциплінарну, і, навіть, окремі автори виділяють і матеріальну відповідальність.

На думку А. Й. Іванського, фінансова відповідальність є самостійною. Вона є видом публічної юридичної відповідальності, що активно контактує з іншими видами відповідальності. На думку автора, фінансово-правовій відповідальності притаманна достатня кількість специфічних ознак та функцій, щоб її вважати окремою [31, с. 79].

В свою чергу, О. В. Муконін вважає фінансову відповідальність окремим видом юридичної, який є системою юридичних заходів держави відновлювального та припиняючого характеру, передбаченою нормами податкового права, котрі діють як гарантія їх дотримання. Вона застосовується до

спеціальних суб'єктів правопорушення, тобто до платників податків, забезпечується за допомогою засобів державного примусу, має визначене коло суб'єктів і пов'язана з негативними наслідками морального та матеріального характеру для самого порушника, реалізується у характерних для неї процесуальних формах із особливими підставами щодо притягнення та настання фінансово-правової відповідальності [48, с. 218].

Під фінансовою відповідальністю необхідно розуміти окремий самостійний різновид юридичної відповідальності, яка відіграє особливу роль у загальній системі такої відповідальності з огляду на власні особливості та сферу застосування. До основних її ознак можна віднести: нормативність; формальна визначеність, чіткість та деталізованість; наявність фінансового обов'язку щодо дотримання приписів норм фінансового законодавства; фінансово-правомірна поведінка; гарантованість державою; забезпеченість державним переконанням, примусом чи заохоченням.

Найбільшу кількість питань щодо аспекту співвідношення адміністративного та фінансового права, що розглядається, викликає інститут податкової відповідальності.

Звертаючись до Податкового кодексу України [55], глава 11 якого присвячено податковим правопорушенням та відповідальності за їх вчинення. А саме, тут містяться норми про поняття та ознаки податкового правопорушення, осіб, які підлягають такій відповідальності, окремі елементи складу податкових правопорушень (форми вини тощо), нарешті, перелік конкретних складів податкових правопорушень та встановлено санкції за їх вчинення. За такої комплексної правової регламентації, використання категорії «податкове правопорушення», законодавець не оперує терміном «податкова відповідальність», що не дозволяє зробити безперечний висновок про існування податкової відповідальності як про самостійний вид юридичної відповідальності.

Можна констатувати, що сучасне законодавство про відповідальність за вчинення податкових правопорушень в аспекті взаємозв'язку фінансового та адміністративного правового регулювання має двоякий характер. Частина норм

про відповідальність перебуває у податковому законодавстві, а інша частина – в адміністративно-деліктному.

Крім названих інститутів, що визначають тісний взаємозв'язок адміністративного та фінансового регулювання комплексних правовідносин, можна згадати інститут податкового адміністрування. Податкове адміністрування визначається як форма управління податковими відносинами, обмежена обов'язками, цілями та завданнями податкових адміністраторів, що реалізуються в процесі їх контрольної діяльності щодо стягнення податків та зборів відповідно до чинного законодавства, планування податкових надходжень, попередження, припинення та профілактики податкових правопорушень.

Так, К. П. Проскура у своїй роботі відзначає, що податкове адміністрування – це «нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин» [64, с. 54].

У світлі розгляду проблеми взаємозв'язку та взаємодії адміністративного та фінансового права в науці також обговорюється питання про віднесення до адміністративно-правового регулювання фінансових відносин таких процедур як фінансовий контроль.

Варто відзначити, що адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю мають структуру, що характеризується взаємозв'язком усіх її складових, до яких належать суб'єкти правовідносин, об'єкти, юридичні факти та зміст правовідносин.

Так, окремі дослідники під такими складовими розуміють: суб'єкт (громадяни, державні органи, підприємства, установи, організації тощо); об'єкт (дія, поведінка людей, матеріальні об'єкти, речі); зміст (сукупність прав та обов'язків сторін) [36, с. 18].

Таким чином, можна зазначити, що структурними елементами адміністративно-правових відносин, які виникають у сфері фінансового контролю, є: суб'єкти адміністративно-правових відносин; об'єкти адміністративно-

правових відносин; зміст адміністративно-правових відносин; юридичні факти як підстави виникнення, зміни та припинення адміністративно-правових відносин. Тобто, саме ці структурні елементи правовідносин у своїй сукупності дають можливість в повній мірі розкрити специфіку даного явища в силу специфічних особливостей, на основі яких можна провести відмінність даних правовідносин від іншого роду відносин, що складаються в процесі організації та реалізації фінансового контролю.

Об'єктом адміністративно-правових відносин є поведінка учасників управлінських відносин, яка включає дії, а також утримання від дій. Об'єктами цих відносин можуть бути як матеріальні, так і нематеріальні явища, на використання або захист яких спрямовані суб'єктивні права та правові зобов'язання учасників.

Матеріальні і нематеріальні блага, які мають громадську цінність, а також дії суб'єктів публічного управління можуть бути включені до об'єктів адміністративно-правових відносин. Це можуть бути такі об'єкти, як земельні ділянки, майнові цінності, права та свободи людини і громадянина, виробничі ресурси, інформація, природні ресурси, громадська безпека тощо.

Отже, об'єкти адміністративно-правових відносин можуть бути дуже різноманітними і залежать від конкретної сфери регулювання, в якій вони виникають.

Що ж до суб'єктів адміністративних правовідносин, то, на основі наявних наукових позицій, можна зазначити, що суб'єктом адміністративно-правових відносин є особа, наділена адміністративною правосуб'єктністю (право-, дієздатністю), яка бере активну участь в адміністративно-правових відносинах, реалізуючи суб'єктивні права чи виконуючи суб'єктивні обов'язки.

Суб'єктами адміністративних правовідносин є різні органи, які здійснюють владні повноваження. Зокрема, це органи виконавчої влади, внутрішні частини їх апарату, органи громадських організацій, адміністрація підприємств, установ, організацій, а також органи місцевого самоврядування. Також до суб'єктів адміністративних правовідносин відносяться структурні підрозділи підприємств,

установ, організацій, наприклад, факультети, відділення в лікарнях, цехи та інші [45].

Основні суб'єкти адміністративно-правових відносин, які виникають у сфері фінансового контролю та які безпосередньо зацікавлені у ньому нами подано у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

**Класифікація суб'єктів, безпосередньо зацікавлених у фінансовому контролі
(складено автором)**

<i>Критерій групування видів</i>	<i>Види зацікавлених суб'єктів</i>
Залежно від місця в системі здійснення фінансового контролю	- власник - найманий керуючий - органи державної (місцевої) влади - керівники органів державної (місцевої) влади (державних (місцевих) установ)
По відношенню до об'єкта контролю	- зовнішній - внутрішній
Залежно від наданих повноважень щодо створення правил фінансової діяльності	- з абсолютними повноваженнями; - з виключними повноваженнями
Залежно від способу здійснення контрольної діяльності	- що самостійно здійснює контрольну діяльність; - що здійснює контрольну діяльність через спеціально створені підрозділи (спеціально призначених посадових осіб); - що здійснює контрольну діяльність через комерційний аудит
Залежно від форм власності	- здійснює свою діяльність у приватному секторі; - здійснює свою діяльність у секторі державного управління; - здійснює свою діяльність у секторі місцевого управління
Залежно від рівня управління	- який контролює виконання правил публічного фінансового управління; - контролюючий виконання правил фінансового управління, встановлених зацікавленим користувачем

У сфері фінансового контролю головним суб'єктом адміністративно-правових відносин є Державна аудиторська служба України. Цей центральний

виконавчий орган здійснює державну політику у сфері державного фінансового контролю відповідно до наданих повноважень, які визначаються Кабінетом Міністрів України. Таким чином, в адміністративно-правових відносинах у сфері фінансового контролю беруть участь різні суб'єкти, але Державна аудиторська служба України виступає основним органом, що забезпечує виконання державної політики у цій галузі.

Досліджуючи проблемні аспекти адміністративно-правових засад фінансового контролю, слід насамперед визначити об'єкт адміністративно-правового регулювання відносин у сфері фінансового контролю. Тобто складовими об'єкта даних відносин виступають: перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших державних активів, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю; перевірка певного комплексу чи окремих питань фінансово-господарської діяльності контрольованої установи, яка має забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення посадових осіб і фінансово відповідальних осіб, винних у їх порушенні; порядок здійснення публічних закупівель, що здійснюється в порядку, який встановлений відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» [62], інспекція закупівель, а також під час державного фінансового аудиту та інспекції.

Щодо юридичного змісту адміністративно-правових відносин, то, як зауважує В. К. Колпаков, їх складають суб'єктивні юридичні права та обов'язки. Суб'єктивні юридичні права – це міра дозволеної поведінки, а юридичні обов'язки – це міра необхідної поведінки. Як права, так і обов'язки забезпечуються відповідними нормами [38, с. 103].

Кожному суб'єктивному праву, що закріплене в адміністративно-правовій нормі, кореспондує відповідному правовому зобов'язанню, і навпаки. Отож, змістом адміністративно-правових відносин у сфері фінансового контролю виступає взаємозв'язок суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників даних відносин щодо здійснення фінансового контролю. На основі аналізу

адміністративно-правових відносин для здійснення фінансового контролю можна зробити висновок, що вони мають низку специфічних особливостей поряд із загальними ознаками, що визначають їхні видові відмінності. Тобто це зв'язок між органами фінансового контролю, який виникає через їхні суб'єктивні юридичні права та обов'язки.

Що стосується фінансових відносин, то виділяють наступні їх особливості: виникають з фінансової діяльності держави та мають грошовий характер; одним із суб'єктів завжди виступає сама держава в особі уповноваженого органу, що здійснює від її імені й під контролем держави дії владного характеру; їх виникнення, зміна і припинення завжди пов'язані безпосередньо із законом.

Фінансові правовідносини, як зауважує В. С. Симов'ян, характеризуються такими особливостями: фінансові відносини виникають у площині діяльності тих суб'єктів публічної адміністрації, які є відповідальними за розвиток фінансового ринку нашої держави; фінансові правовідносини є складовою частиною публічних правовідносин; в усіх фінансових правовідносинах однією зі сторін виступає суб'єкт публічної адміністрації, наділений державно-владними повноваженнями; фінансові правовідносини, можна визначити як особливий зв'язок між їх учасниками; об'єктом фінансових правовідносин є дії їх учасників, які можуть здійснюватися заради різноманітних правових інтересів (реалізація основних прав та свобод фізичних і юридичних осіб у фінансовій сфері тощо); суб'єкт публічної адміністрації, відповідальний за реалізацію фінансової політики та забезпечення діяльності фінансового ринку, зобов'язаний реалізувати свої матеріальні та адміністративно-процедурні права, оскільки останні є одночасно і його обов'язками; фінансові правовідносини можуть реалізовуватись за методом рівності сторін, що передбачає зобов'язання кожної сторони виконувати приписи правової норми; порушення однією зі сторін фінансових правовідносин своїх обов'язків зумовлює її відповідальність не перед іншим учасниками відносин, а перед державою в особі відповідних органів; фінансові правовідносини можуть виникати за ініціативою будь-якого суб'єкта фінансового права; спори, що виникають між сторонами фінансових правовідносин, вирішуються як в

адміністративному порядку, так і у порядку адміністративного судочинства [69, с. 153-155].

Фінансовий контроль є одним з найважливіших елементів управління фінансами та є специфічною діяльністю відповідних органів управління фінансами, спрямовану на перевірку фінансової та пов'язаних з нею сторін роботи підприємств, організацій та установ, із застосуванням відповідних форм та методів. Слід сказати, що його призначення полягає у сприянні успішного втілення фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування та результативного використання фінансових ресурсів у всіх сферах господарювання.

О. Романенко правильно вказує, що фінансовий контроль може бути розглянутий з двох аспектів. По-перше, він є невід'ємною частиною людської діяльності і виконує важливу функцію в державному управлінні, спрямовану на перевірку правильності дій. Управління неможливе без отримання інформації про дотримання правових норм, а контроль забезпечує таку інформацію. Його основна мета полягає у визначенні, чи були використані всі наявні засоби для виконання управлінських рішень, чи створені всі умови для їх реалізації, чи має місце помилки і недоліки, а також які заходи можуть бути прийняті для їх усунення [66, с. 87]. Таким чином, фінансовий контроль є важливим інструментом для забезпечення ефективного управління і перевірки виконання правових норм. Він допомагає виявити недоліки і вдосконалювати процеси, сприяючи досягненню мети державного управління.

На думку О. Д. Василик, «фінансовий контроль за своєю економічною суттю – це функція управління, яка містить сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання» [20, с. 95].

Таким чином, фінансовий контроль можна охарактеризувати за трьома напрямками:

- по-перше, як «комплексну і цілеспрямовану фінансово-правову діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб,

уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства. Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їхньої достовірності, законності, доцільності й ефективності» [36];

- по-друге, як «функцію управління фінансами, де, з одного боку, він є засобом поєднання функцій фінансового планування і прогнозування, фінансового обліку та статистики, з другого – передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання» [21];

- по-третє, як «регламентовану чинним законодавством і установчими документами діяльність державних, регіональних, галузевих органів, громадськості, саморегульованих організацій, суб'єктів господарювання з контролю за правильністю фінансового планування, обґрунтованістю, повнотою і своєчасністю надходжень до фондів грошових коштів, а також законністю й ефективністю їх використання» [79].

На думку професора Л. М. Касьяненко, процес фінансового контролю потрібно розглядати не просто «як сукупність, а як систему впорядкованих дій, що мають такі стадії, як: підготовка та прийняття рішення за результатами проведеного фінансового контролю; планування і підготовка до проведення контрольних заходів; встановлення фактичних обставин справи та підведення підсумків за результатами контролю; перевірка виконання прийнятого рішення по результатах контролю; оскарження рішень та дій контролюючих органів; проведення повторного контролю» [34, с. 117].

Коло суспільних відносин у сфері фінансового контролю також має певну специфіку, а саме:

- дані відносини виникають у галузі розподілу та використання грошових фондів держави та місцевих органів влади;

- вказані відносини складаються з приводу контролю за дотриманням законності та доцільності в галузі формування, розподілу, перерозподілу та використання грошових фондів держави та місцевих органів влади;

- кінцевою метою існування даних відносин є ефективний соціально-

економічний розвиток країни, сприяння успішній реалізації фінансово-правової політики держави, ефективне використання фінансових ресурсів.

Фінансовий контроль є результатом дії економічних законів, тобто необхідністю здійснювати нагляд за суспільним виробництвом і розподілом продуктів, раціональним використанням трудових, матеріальних, грошових ресурсів. Він спрямований на забезпечення розвитку суспільного та приватного виробництва, охоплює виробничу та невиробничу сфери, втілюється завдяки державним органам і місцевих органів влади [24, с. 81].

Фінансовому контролю, як зауважує С. О. Ніщима, відведена особлива роль, координуюча роль, яка охоплює комплекс тих суспільних відносин, що виникають у сфері фінансової діяльності та місцевих органів влади, тобто у процесі формування, цільового розподілу та ефективного використання певних фондів коштів [49, с. 111].

Метою фінансового контролю є виявлення порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів та відхилень від прийнятих стандартів. Основна мета контролю полягає в тому, щоб мати можливість прийняти відповідні заходи, включаючи компенсацію за заподіяну шкоду, або запобігти та скоротити такі порушення у майбутньому, а також притягти до відповідальності осіб, винних у порушеннях.

Фінансовий контроль спрямований на забезпечення правильного, ефективного та економного використання ресурсів, що належать державі або іншим суб'єктам. Це охоплює контроль за фінансовими операціями, бюджетними видатками, виконанням фінансових обов'язків, збалансованістю фінансових звітів та дотриманням нормативних вимог.

Виявлення порушень та недоліків у фінансовій діяльності дозволяє прийняти відповідні заходи для поправлення ситуації та запобігання подібним випадкам у майбутньому. Крім того, особи, винні у порушеннях, можуть бути притягнуті до відповідальності згідно з законодавством.

Отже, фінансовий контроль має важливе значення для забезпечення ефективного управління ресурсами та збереження фінансових інтересів держави

або інших суб'єктів.

Основним змістом фінансового контролю є забезпечення якості, ефективності фінансово-господарського управління, перевірка дотримання фінансового законодавства суб'єктами фінансових відносин, виявлення внутрішніх резервів використання фінансових ресурсів у всіх сферах виробництва та розподілу громадського продукту. На відміну від інших видів контролю (наприклад, адміністративного, екологічного) фінансовий контроль здійснюється із застосуванням специфічних форм та методів його організації та впливу. У цьому його найважливіша особливість. Він має місце у всіх сферах суспільного відтворення. Об'єктом фінансового контролю є насамперед розподільчі процеси, пов'язані із формуванням, розподілом та використанням централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів. Безпосереднім предметом контролю виступають різні вартісні показники: прибуток, дохід, рентабельність, собівартість, податкові та неподаткові платежі, відрахування формування окремих фондів тощо.

Фінансовий контроль можна визначити як різновид фінансової діяльності держави, що здійснюється усією системою органів публічної влади та управління, а також спеціальними контролюючими органами за дотриманням законності та доцільності у сфері формування, збирання, розподілу (перерозподілу) та використання грошових фондів держави та місцевого самоврядування і спрямований на захист фінансових інтересів держави.

За допомогою фінансового контролю перевіряються: дотримання економічних законів та пропорції розподілу та перерозподілу вартості валового суспільного продукту та національного фонду; складання та виконання бюджету (бюджетний контроль); фінансовий стан та ефективність використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів суб'єктів господарювання, бюджетних установ та організацій; правильність обчислення та своєчасність внесення до бюджету податкових та неподаткових платежів (податковий контроль) та ін.

Сферою фінансового контролю є зазвичай усі грошові операції, а в певних

випадках (бартерні угоди) – і без грошей. Важливим елементом системи фінансового контролю являються органи фінансового контролю, тому що вони безпосередньо здійснюють контроль та відповідають за свої дії відповідно до чинного законодавства.

Органи фінансового контролю можна розмежувати відповідно до їхньої компетенції.

Так, можна виділити:

- органи загальної компетенції. До них відносять: Рахункова палата, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України;
- органи спеціальної компетенції.

Тобто спеціально уповноважені органи фінансового контролю (публічні контрольні органи; структурні підрозділи при органах державної влади і місцевого самоврядування; недержавні спеціалізовані організації). Задля реалізації поставлених завдань органи фінансового контролю виконують конкретні функції, втілення яких здійснюється відповідно до їх повноважень.

Суб'єкт фінансового контролю, як зауважує у своєму дослідженні В. М. Прасюк, «бере участь у публічних фінансових правовідносинах та наділений владними повноваженнями, які складаються з відповідних прав та обов'язків при здійсненні контрольної діяльності. Варто відзначити, що характеризуючи суб'єкта фінансового контролю, зокрема органи публічного адміністрування спеціальної фінансової компетенції, важливо враховувати специфічну ознаку – наділення його повноваженнями владного характеру у сфері публічних фінансів, оскільки ці суб'єкти здійснюють діяльність відімені і в інтересах держави» [58, с. 130].

Фінансовий контроль має важливе значення для фінансової діяльності держави, бо його основним завданням є виявлення, усунення та попередження порушень у цій сфері.

У будь-якому суспільстві, яке засноване на товарно-грошових відносинах, наявність фінансового контролю є необхідним. У країнах із ринковою економікою роль фінансового контролю є важливою, оскільки результативність діяльності органів влади та управління, суб'єктів господарювання багато в чому

залежить від створення ефективної системи управління, у тому числі контролю.

Фінансовий контроль, згідно з вищезазначеним, є багатогранною і складною фінансовою категорією, яка пронизує всі аспекти фінансових відносин. Його сутність не можна обмежувати лише практичною діяльністю, оскільки він включає багато вимірів.

Мета, завдання і методи здійснення фінансового контролю можуть змінюватися в залежності від волі власників фінансових ресурсів, але сутність та функції фінансового контролю залишаються незмінними. Він спрямований на забезпечення законності, ефективності та економії витрачання ресурсів, виявлення порушень і відхилень від стандартів, а також запобігання подібним ситуаціям у майбутньому.

Оскільки фінансовий контроль має різноманітні аспекти, його як фінансову категорію необхідно розглядати через комплексну систему характеристик. Ці характеристики повинні розкривати різноманіття сутності фінансового контролю і всебічно охоплювати його усі аспекти. Це дозволить більш повно розуміти і розкрити сутність цієї важливої фінансової діяльності. Отже, фінансовий контроль є складним і багатогранним явищем, яке має значення в усіх сферах фінансових відносин і включає в себе різноманітні аспекти.

На нашу думку, фінансовий контроль можна визначити як сукупність дій та операцій, які здійснюються спеціально уповноваженими органами щодо перевірки діяльності всіх суб'єктів фінансових відносин у процесі формування та використання фінансових ресурсів з метою своєчасного отримання повної та достовірної інформації про реалізацію прийнятих управлінських рішень.

Місце фінансового контролю в системі адміністративно-правового забезпечення фінансових відносин, на наш погляд, визначається в першу чергу через його основні завдання, а саме:

- забезпечення результативності фінансової політики держави;
- створення умов для зростання грошових ресурсів, а також законного, доцільного та ефективного їх використання;
- забезпечення стійкості фінансової системи та дотримання фінансових

інтересів усіх суб'єктів фінансової системи;

- забезпечення прозорості фінансових потоків, насамперед у бюджетній сфері;

- виконання суб'єктами господарювання своїх фінансових зобов'язань, в тому числі перед органами публічної влади та органами місцевого самоврядування щодо сплати обов'язкових платежів;

- посилення відповідальності усіх суб'єктів фінансових відносин за дотримання встановлених норм права у процесі формування, розподілу та використання фінансових ресурсів;

- попередження та припинення правопорушень у фінансовій сфері;

- формування антикорупційного середовища та забезпечення фінансової безпеки.

Основні заходи щодо вдосконалення фінансового контролю в системі адміністративно-правового забезпечення фінансових відносин, ми вважаємо, можна умовно поділити на великі групи.

Перша група заходів, що спрямована на підвищення ефективності фінансового контролю, та включає в себе заходи щодо вдосконалення окремих функцій управлінського процесу в даній системі: вдосконалення організаційної структури системи органів публічного адміністрування; нормативне регулювання функцій публічного управління у системі органів фінансового контролю.

Друга група заходів, що передбачає підвищення ефективності адміністративно-правового регулювання фінансового контролю у фінансових правовідносинах та включає: нормативне закріплення функцій та завдань фінансового контролю, нормативне регулювання контрольних повноважень посадових осіб системи фінансово- контрольних органів.

2.3. Адміністративно-правова природа фінансового контролю

Насамперед від ступеня розвитку державної влади й доцільності її політики, від рівня культури та цивілізованості суспільства й від того, яка галузь суспільних відносин регулюється державою та за яких обставин залежить ефективність

функцій держави.

Ефективність функцій держави, зокрема фіскальної функції, залежить від рівня розвитку державної влади, політики, культури та цивілізованості суспільства. Держава регулює різні галузі суспільних відносин і здійснює контроль за їх функціонуванням. Одним з важливих аспектів функціонування держави є фінансовий контроль. Державні органи здійснюють моніторинг та контроль за різними аспектами господарської діяльності, які врегульовані державою. Цей контроль спрямований на забезпечення дотримання правил і вимог, а також на попередження і виявлення фінансових порушень. Фінансовий контроль є необхідним для ефективного збирання і управління фінансовими ресурсами.

Отже, ефективний фінансовий контроль є важливим механізмом для забезпечення фіскальної функції держави та ефективного управління фінансовими ресурсами. Він гарантує дотримання правових норм і сприяє розвитку стійкої та ефективної фінансової системи.

В свою чергу інтеграційні процеси України в світовий економічний та правовий простір обумовлені впровадженням загальноприйнятих міжнародних норм, стандартів та вимог. Не є винятком і публічний фінансовий контроль та етапи реформування даної системи відповідно до вимог світового ринку. А тому, як відзначає у своїй роботі М. М. Новікова, так «необхідне застосування таких засобів, які органічно поєднують у собі правові та організаційні можливості з мінімальними наслідками виникнення конфліктних ситуацій» [51, с. 84] у сфері державних фінансів. Необхідне й переосмислення ролі держави у здійсненні фінансового контролю та органів публічного управління. По суті державний фінансовий контроль розглядається виключно як реалізація державою свого права на здійснення контрольної функції, різновид фінансово го контролю, діяльність державних органів по здійсненню контрольних повноважень. В свою чергу, фінансовий контроль є всеохоплюючим поняттям і включає в себе як фінансовий контроль з боку держави, так і фінансовий контроль з боку приватних організацій (приватних аудиторів, приватних аудиторських фірм тощо) [13, с. 60].

Перш ніж перейти до розгляду питання адміністративно-правової природи фінансового контролю, проаналізуємо різні наукові підходи щодо з'ясування суті поняття «контроль».

Загалом контроль – невід’ємний елемент управлінської діяльності, фактор підвищення її ефективності й подальшого вдосконалення. Як зауважує Ф. Ф. Бутинець, історично термін «контроль» походить від французького слова «controle», що в перекладі означає перевірка або спостереження [19, с. 47].

На думку Т. В. Попітч, слово «контроль» утворено за допомогою поєднання латинських «contre» – префікс, що означає «протидія», «протилежність» і «gole» – міра впливу, значення, ступінь участі вчомусь. В такій інтерпретації «контроль» потрібно тлумачити як перевірку, а також спостереження з метою перевірки для боротьби чогось небажаного, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки. Суть контролю полягає у порівняльному аналізі кількох понять «з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів» [57, с. 10].

В українській мові використовується слово «контроль», що походить від французького слова *controle*, яке використовується для позначення зустрічного, вторинного запису з метою перевірки першого [71].

Разом з тим, І. В. Ващенко зауважує, що походження терміну «контроль» він бере свій початок від латинських *gola* – згорток паперу із записами, документ, та *contra* – протиставлення, яке висувається проти тверджень, що містяться в цьому документі. Контроль будь-якого процесу відбувається, коли ми маємо можливість змінювати його параметри відповідно до наших уявлень про бажаний результат. Таким чином, контроль, аналіз, спостереження, порівняння та управління функціонально пов'язані між собою, але вони мають принципові відмінності одне від одного. Отже, контроль не є просто складовою частиною процесу управління, але може бути його альтернативою. Він виконує функцію перевірки та забезпечення відповідності поточних параметрів процесу заданим критеріям та очікуванням. Контроль є важливим елементом для досягнення ефективності та якості управлінських процесів. [23, с. 7-8].

Контроль як управлінська функція, як відзначає І. С. Багнюк, є необхідною частиною системи менеджменту та відіграє вагомую роль, адже без систематичного його проведення «не можна здійснювати управління ... за матеріальними цінностями і грошовими коштами, їх раціональним використанням, операціями і процесами, які пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції та сировини» [4, с. 52].

По своїй суті контроль являється обов'язковою складовою усього управлінського процесу. Управління не відбувається без контролю, за допомогою контролю забезпечується зворотний зв'язок у самому процесі управління, тим самим надаючи нам інформацію про стан досліджуваного явища чи процесу, дозволяє попередити, а також усунути правопорушення. Контроль є специфічним процесом, тому що не може здійснюватися хаотично, не може існувати сам по собі, довільно або ж безпредметно.

У своїй роботі В. В. Миргород-Карпова зазначає, що «контроль – це одна із функцій управління, яка являє собою систему спостереження за діями керованого об'єкта для оцінки ефективності прийняття управлінських рішень» [4, с. 97].

В свою чергу, Т. О. Татарова вважає, що контроль варто розглядати як заключну стадію процесу управління, основою якої є механізм зворотного зв'язку, а також як невід'ємну складову частину процесу прийняття та реалізації управлінських рішень, що підпорядкований цілям та завданням процесу управління [75, с. 151].

Слушними видаються і твердження вчених-адміністративістів на дану проблематику.

Так, Т. О. Коломоєць зазначає, що контроль – це «функція управління, засіб виконання завдань управління, особливість якого полягає в тому, що він має активний характер, тобто суб'єкти контролю наділені правом втручання в діяльність підконтрольних об'єктів» [37, с. 128].

Контроль, як відзначає В. К. Колпаков, – це «організаційно- правовий засіб забезпечення законності й дисципліни, який характеризується спостереженням і

перевіркою діяльності об'єкта контролю та фактичної відповідності тих чи інших дій вимогам чинного законодавства з можливістю втручатися в оперативно-господарську діяльність для усунення виявлених недоліків зі спроможністю притягнення порушників до відповідальності» [38, с. 283].

Досліджуючи суть даного поняття, В. В. Галуцько зауважує, що контроль – це «вид діяльності публічної адміністрації щодо перевірки й обліку контрольованого об'єкту публічного управління, виконання покладених на нього завдань та реалізації своїх функцій, визначених нормами адміністративного права» [2, с. 197].

Контроль, на думку В. М. Гаращук, – це основний спосіб забезпечення законності та дисципліни в державному управлінні, тим самим являється найважливішою функцією держави. Ускладнюється ефективна робота державного апарату, інших державних та недержавних структур без організації та здійснення контролю, оскільки будь-яке рішення у сфері державного управління закінчується контролем за їх виконанням, в протилежному випадку вони втрачуть свій сенс. Контроль являється тим фактором, з допомогою якого дисциплінується поведінка службовців державного апарату та громадян як у сфері державного управління, так і у суспільстві загалом [25, с. 3].

Контроль, як зазначає В. К. Колпаков, є одним із найбільш поширених і дієвих засобів забезпечення законності, суть якого полягає в тому, що суб'єкт контролю здійснює перевірку та облік того, як контрольований об'єкт виконує покладені на нього завдання і реалізує свої функції [38, с. 622].

Отже, контроль, як зауважує В. М. Прасюк, є невід'ємним структурним елементом управління, за допомогою якого забезпечується зворотний зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління, отримується інформація про його фактичний стан справ на об'єкті, що контролюється, про виконання відповідних рішень і рекомендацій, про стан виконання законів та дисципліни, створюється можливість для усунення несприятливих явищ та попередження порушень [59, с. 97].

Фінансовий контроль є невід'ємною складовою функцій органів публічного

адміністрування, які мають владні повноваження. Ефективність роботи цих органів значно залежить від здійснення контролю за точним дотриманням законів, розпоряджень та рішень, а також від організації виконання цих нормативних актів.

Проведення систематичного та всебічного контролю допомагає науково обґрунтувати рішення, положення та інші нормативні документи, а також забезпечити їх своєчасне втілення. Контроль впливає на дисципліну органів державної влади та їх посадових осіб і дозволяє об'єктивно оцінити їхню компетентність та відповідальність, а також визначити позитивну практику.

Контроль є необхідною умовою для виявлення неправомірних вчинків у діяльності суб'єктів публічного адміністрування, усунення недоліків та причин, що спричиняють ці вчинки, а також для запобігання небажаним наслідкам. Він не тільки коригує управлінську діяльність, але також надає можливість передбачати перспективи подальшого розвитку та досягнення конкретних результатів. Спроби визнати наявність у фінансів деяких функцій означають приписування їм якостей, яких у них вони бути не можуть.

У ринковій економіці фінанси – це форма руху грошових доходів. Знеособлених доходів немає, завжди є власник – приватна особа, корпорація чи держава. Він і вирішує, що робити зі своїми фінансами з погляду своїх інтересів. Самі фінанси розподіляти, накопичувати, контролювати (а ці властивості приписують їм прихильники версії наявності функцій фінансів), звісно, що неспроможні.

Але в силу поширення «функціональної» версії потрібно звернутися безпосередньо до контрольної функції фінансів. Точніше, до того, як доводять її наявність та використання прихильники «функціонального» підходу. Правильно побудована система реалізації контрольної функції фінансів є важливою частиною забезпечення поступального розвитку економічного суб'єкта. Контрольна функція фінансів не може реалізуватися сама по собі, вона має бути кимось правильно збудована. Але це не функція фінансів, а діяльність людей.

Фінансовий контроль є складовою частиною публічного управління, одним

із напрямів управлінської діяльності, інструментом реалізації її політики. Тому в сучасних умовах становлення ринкової економіки, як зауважує І. І. Попадинець, контрольна функція фінансів є особливо актуальною, що зумовлено специфікою даної діяльності, яка дозволяє активно впливати на економічні процеси. Окрім того, особливість та значення фінансового контролю обумовлена його об'єктивною роллю, у здійсненні державної фінансової політики, тому що від ефективності фінансового контролю залежить економічне та політичне благополуччя нації [56, с. 132].

На думку Є. В. Калюги, фінансовий контроль базується на використанні контрольної функції фінансів та виступає одним із проявів її вагомого значення в розширеному відтворенні. Тобто, як зауважує автор, фінансовий контроль є діяльністю державних та громадських органів, що спрямована на перевірку обґрунтованості процесів формування та раціонального використання коштів з метою встановлення вірогідності, законності та доцільності операцій. Фінансовий контроль переважно здійснюють публічні органи, і він являється невіддільною частиною державного устрою, однією з найвагоміших функцій управління [32, с. 127].

На сьогоднішній день спостерігається тенденція до уніфікації законодавства в багатьох зарубіжних країнах, зокрема в країнах Європейського Союзу. Ця уніфікація має на меті створення спільних норм і стандартів, що сприяють співпраці, гармонізації та взаємному розумінню між країнами. В контексті фінансового контролю це означає, що країни намагаються впроваджувати спільні принципи та стандарти контролю, що сприяють ефективному управлінню фінансами держави.

Зростає значення фінансового контролю в забезпеченні життєдіяльності держави. Фінансовий контроль є необхідною складовою функціонування держави, оскільки він спрямований на забезпечення ефективного використання та управління фінансовими ресурсами. Це включає контроль за виконанням бюджету, фінансовою звітністю, додержанням фінансових процедур та правил.

Ефективний фінансовий контроль сприяє запобіганню корупції,

зловживанням та неефективному витрачання державних коштів. Він допомагає забезпечити прозорість та відповідальність у фінансових операціях держави. Регулярний контроль дозволяє виявляти недоліки та проблеми у фінансовій сфері та вчасно приймати заходи для їх виправлення.

Про суспільну значущість контрольної діяльності, що в Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятій IX конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) в 1977 р., наголошується, що організація контролю є обов'язковим елементом управління громадськими фінансовими коштами, оскільки таке управління зумовлює відповідальність перед суспільством [59, с. 101].

Слід звернути увагу на той факт, що у даній декларації мова йде про систематизацію та компіляції основних загальноприйнятих принципів контролю за державними фінансами, а не про створення зовсім нових напрямів контролю. З точки зору міжнародного права Лімська декларація за своїм змістом не носить обов'язкового характеру, однак не може недооцінюватися її вплив на функціонування і розвиток вищих органів фінансового контролю в державі. У науковій літературі даний документ характеризують як базову декларацію, оскільки вона враховує різноманітні системи фінансового контролю, неоднозначність місця фінансового контролю в системі гілок влади та державних функцій, а також неоднакові рівні розвитку, який фінансовий контроль досяг в різних регіонах [74].

Фінансовий контроль, як відзначає Л. А. Савченко, являється своєрідним видом контролю, який має свою складну структуру, а тому як результат проявляється у різних аспектах [67, с. 394].

Також, окремі дослідники зазначають, що фінансовий контроль за своєю суттю є діяльність, інші дослідники визначають його як функцію управління, вказуючи на його адміністративно-правову природу.

Деякі вчені визначають контроль як сферу діяльності відповідних органів. Однак, задля того, щоб нормативно закріплений фінансовий контроль реалізувався на практиці, потрібно розрізняти базисні і надбудовні елементи фінансового

контролю. За умови, коли контрольна функція фінансів є властивістю самих фінансів та виступає підґрунтям фінансово-контрольних правовідносин, то відповідно сам фінансовий контроль є діяльністю уповноважених органів та організацій, що його здійснюють [77, с. 78].

Так, О. П. Орлюк розглядає фінансовий контроль як: «цілеспрямовану діяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, спрямовану на додержання законності, фінансової дисципліни і раціональності у забезпеченні реалізації фінансової діяльності держави, тобто мобілізації, розподілу й використання централізованих та децентралізованих фондів коштів з метою виконання завдань і функцій держави та ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових відносин» [42, с. 144].

В свою чергу, С. В. Сарана розглядає фінансовий контроль, як «законодавчо врегульовану діяльність органів державної влади, місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання із спостереження за рухом фінансових ресурсів в межах публічних фондів та додержанням законності, раціональності і фінансової дисципліни в процесі здійснення фінансової діяльності» [68, с. 96].

Фінансовий контроль як «діяльність державних органів і недержавних організацій по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі, перерозподілі та використанні грошових коштів та пов'язаних із цим матеріальних цінностей» [65, с. 277].

Під фінансовим контролем, на думку О. А. Шевчук, слід розуміти діяльність державних, регіональних, галузевих органів, громадськості, саморегульованих організацій, суб'єктів господарювання за правильністю фінансового планування, обґрунтованістю, повнотою і своєчасністю надходжень грошових коштів, а також законністю і ефективністю їх використання, що регульована чинним законодавством та установчими документами [81, с. 245].

Слушною видається і твердження І. Б. Стефанюк, який розглядає фінансовий контроль як «систему активних дій, що здійснюються органами

державної влади та місцевого самоврядування, громадянами України, за стеженням та функціонуванням будь-якого об'єкта управління у частині утворення, розподілу й використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування у ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, а також удосконаленню управління економікою» [73, с. 4].

Отже, фінансовий контроль є універсальним поняттям, що регулюється нормами як публічного, так і приватного права, що підтверджується основними завданнями фінансового контролю: запобіганням фінансових правопорушень, підтримкою фінансової дисципліни, застосуванням заходів примусу за їх вчинення. Сутність фінансового контролю полягає в контролі за фінансово-господарською діяльністю об'єкта контролю, що акумулює та витрачає кошти в державних цілях або використовує державне майно та майно органів місцевого самоврядування чи інші фінансові ресурси.

Зміст фінансового контролю полягає у дотриманні законності та дисципліни фінансових правовідносин, продуманому використанні фондів коштів, з метою ефективного функціонування фінансової системи держави. Фінансовий контроль відбувається у всіх сферах економічного життя суспільства та слугує дієвим інструментом, щодо захисту його фінансових інтересів.

Слушною з цього приводу видається твердження С. М. Баранов-Мохорт, який зазначає, що у фінансовому законодавстві має міститись не лише визначення фінансового контролю, але й вичерпний перелік органів, що мають право його здійснювати [5, с. 192].

Фінансовий контроль є складовою єдиного механізму публічного контролю. Його необхідність впливає із необхідності реалізації контрольної функції фінансів. Від результативності контролю багато в чому залежить ефективне функціонування підприємств, організацій та установ, які – своєю чергою – суттєво впливають на ефективне функціонування всього національного

господарства.

В свою чергу І. Б. Стефанюк виділяє такі структурні елементи фінансового контролю, як: об'єкт контролю, тобто фізична чи юридична особа, на певний вид діяльності яких спрямовано контрольні дії; суб'єкт контролю, тобто фізична або юридична особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи, які перебувають у навколишньому господарському середовищі; предмет контролю – конкретний вид діяльності підконтрольного суб'єкта, на який контролюючий суб'єкт спрямовує контрольні дії; контрольні дії – операції відносно порівняння показників діяльності підконтрольного суб'єкта з певною нормою, що здійснюються суб'єктами контролю з метою виявлення та усунення відхилень від цих норм [72, с. 147].

Фінансовий контроль складається з основних (об'єкт та суб'єкт; інформаційно-правове та нормативне забезпечення; методи; принципи тощо) та допоміжних елементів (забезпечення фінансове, технічне, кадрове тощо), що утворюють інфраструктуру фінансового контролю. Взаємозв'язок елементів, що взаємодіють один із одним та утворюють цілісну єдність, є системою фінансового контролю, спрямованою на досягнення цілей контролю (рис. 2.2).

Основні елементи фінансового контролю

- **Об'єкти** - процеси освіти, розподілу та використання фінансових ресурсів економічними суб'єктами, органами державної влади та місцевого самоврядування, що характеризуються системою різних вартісних показників (виручка від продажу, собівартість, податки та ін.)
- **Суб'єкти** - державні контрольні органи; структурні підрозділи, створені в економічних суб'єктах та органах державної влади та місцевого самоврядування; недержавні спеціалізовані організації, а також кваліфіковані спеціалісти, здійснюють свою діяльність відповідно з чинним законодавством
- **Інформаційно-правове та нормативне забезпечення** - законодавча база, закони, підзаконні нормативні правові акти органів загальної та спеціальної компетенції, які приймаються на виконання законів; стандарти, що встановлюють комплекс норм, правил стосовно предмета стандартизації; кодекси професійної етики; методичні документи, які містять конкретні питання організації фінансового контролю (інструкції тощо), роз'яснюють способи та прийоми практичного здійснення тих чи інших процедур контролю, планово-економічна, статистична інформація, інформація про стан документообігу, дані бухгалтерського, управлінського та фінансового обліку та ін.
- **Принципи** - науковість; ефективність результатів; ієрархічність цілей; об'єктивність та справедливість; законність; незалежність; відповідальність; гласність; системність
- **Методи** - перевірки; обстеження; аудит

Додаткові елементи фінансового контролю

- **Фінанси;**
- **Технічні засоби;**
- **Кадри** - кваліфіковані спеціалісти, які здійснюють свою діяльність відповідно до закону

Рис. 2.2. Елементи фінансового контролю (складено автором)

Варто відзначити, що низка вчених досліджують фінансовий контроль як

різновид адміністративного процесу. Однак відсутня у процедурі головна детермінанта процесу – подовженість у часовому вимірі. Коли явище процесу виступає як динаміка, безперервний рух, виражений у послідовних переходах від одного стану до іншого, то процедура – як дискретність такого руху. Процедура не є явищем, наділеним часовою динамікою.

Таким чином, процес потрібно розглядати як діяльність суб'єктів права щодо здійснення правового регулювання суспільних відносин та реалізації права, а процедуру – як формальний бік такого роду діяльності. Процедура регулює порядок здійснення суб'єктами правовідносин юридично значущих дій, що у сукупності складають юридичний процес. Також вона окреслює стадії процесу, визначає їхню мету, послідовність, способи оформлення та фіксації.

Отже, враховуючи вищезазначене, фінансовий контроль можна розглядати як регламентовану спеціальними нормами права публічну діяльність, що здійснюється органами публічного адміністрування, в тому числі спеціально уповноваженими суб'єктами публічного адміністрування, недержавними організаціями, яка спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни й раціональності під час мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання централізованих і децентралізованих грошових фондів, з метою ефективного функціонування фінансової системи держави, а також виявлення, усунення та запобігання фінансових правопорушень. Від ефективності здійснення фінансового контролю залежить те, наскільки швидко Україна зможе приєднатися до Європейського співтовариства, залежить добробут країни. З цією метою одна з головних функцій державного управління повинна бути спрямована на виявлення порушень засади законності у визначеній сфері. Також при цьому має бути задіяна законодавча гілка влади з метою нормативного закріплення видів, форм та методів ефективного фінансового контролю і постійного оновлення законодавчого матеріалу в цій сфері [12, с. 3].

Ми вважаємо, що у адміністративно-правовій природі фінансового контролю є дві складові – управлінська та економічна. Контроль як необхідний елемент управлінської діяльності досліджено досить ґрунтовно. Він здійснюється

у рамках як кожної окремої організації, установи, підприємства державного органу, так і держави загалом.

Управлінська діяльність циклічна. Кожен цикл включає кілька етапів. На етапі контролю перевіряється відповідність виконуваного чи виконаного наміченому. Перевірка за часом здійснення може бути попередньою, поточною чи наступною. У будь-якому випадку її результат – це інформація для управлінської ланки або вищого органу, використовуючи яку можна приймати рішення як щодо оцінки зробленого, так і щодо планування наступних дій.

Контроль, як і управлінська діяльність загалом, зовсім не абстрактна категорія, а предметна діяльність людей – контролерів, аудиторів, ревізорів, інспекторів. Як правило, вони представляють контрольні підрозділи державних та корпоративних установ, аудиторські організації, спеціалізовані органи управління, навіть на державному рівні.

Контроль як одна з функцій управління за природою та призначенням має суттєву особливість – він виступає також інструментом спостереження за станом управління. У такій якості з розвитком демократії він стає одним із способів впливу суспільства на діяльність органів влади.

Загалом можна виділити кілька характерних особливостей контролю, суттєвих для розуміння та його природи як необхідної ланки управління, та особливостей його функціонування у фінансовій сфері:

- контроль – це діяльність спеціалізованих, професійно орієнтованих підрозділів або органів, що здійснюється їх співробітниками: контролерами, ревізорами, інспекторами, аудиторами;

- спрямованість контролю зрештою визначають ті, хто керує діяльністю управлінської ланки організації чи державних органів;

- контроль повинен дотримуватися певних принципів, що забезпечують достовірність інформації, що отримується, основними з яких є: законність, об'єктивність, незалежність, гласність;

- контроль задля досягнення своїх цілей поряд із загальноуправлінськими використовує властиві лише йому форми (у фінансовій сфері – ревізія, аудит,

аналіз фінансово-господарської діяльності та ін.);

- контролери повинні мати високу професійну кваліфікацію; на допомогу їм обов'язково необхідно залучати експертів-фахівців різного профілю;

- під час здійснення контролю не можна не зважати на ймовірність спроб стороннього впливу на його висновки;

- результат контролю – інформація для прийняття відповідного рішення.

Економічна складова фінансового контролю – продукт розвиненої ринкової економіки. Провідна характеристика ринкової економіки, що панує у світі, прагнення до постійного підвищення ефективності господарської діяльності. Така економіка становить основу існування розвинених країн, відчутно впливає на становище та соціально-економічний стан держав, де вона ще стала переважаючою. У фінансовому плані її ефективність вимірюється перевищенням доходів над витратами, розміром прибутку, одержуваного внаслідок вкладень капіталу. В оптимальному варіанті прибуток має покривати витрати та дозволяти формувати фонди для нових вкладень та витрат у непередбачених обставинах.

Фінанси є невід'ємним атрибутом ринкової економіки. Основні напрями діяльності держави та її вплив на життя суспільства в економічному плані набувають грошового вираження та грошової оцінки.

Фінансовий контроль виступає одним із основних економічних важелів, за допомогою яких держава може впливати на ринок. З розвитком цивілізації, формуванням держав як органів управління, яким громадяни довіряють свою долю, характер та результати руху фінансових потоків (особливо на рівні держави) набувають суспільного значення.

Прояви економічної складової фінансового контролю за змістом відповідають економічним потребам держави: бюджетний, валютний, податковий, митний контроль, контроль за використанням кредитних ресурсів та обігом цінних паперів. Для підвищення якості публічного управління необхідна постійна контрольна діяльність на усіх цих напрямках. Нею займаються самостійно і у взаємодії суб'єкти контролю – органи фінансового контролю, аудиторські організації; служби внутрішнього контролю.

Оскільки головне у ринковій економіці – досягнення високої ефективності фінансово-господарської діяльності, то й зусилля контролю спрямовані на це. Тісно пов'язане з економічною складовою природи фінансового контролю завдання його установ у соціальному плані – захист законних фінансових інтересів суспільства, держави, корпорацій, кожного громадянина.

У цьому отримують суто економічне вираження зазначені вище здатність контролю бути інструментом спостереження за станом управління та його громадська роль. Фінансовий контроль вже не обмежується відстеженням дотримання правил руху грошових потоків і бухгалтерських правил. Його суб'єкти перевіряють, як посадові особи та установи, яким довірено управління фінансами організації чи держави, тобто виконавчі органи, справляються з дорученою ним справою.

В міру зростання рівня контролю його відстороненість від безпосереднього управління збільшується, самостійність зростає. У масштабі держави цілеспрямованість контролю поступово отримує нові стимули, він набуває якостей інструменту суспільного впливу. Вищі органи публічного фінансового контролю у демократичних країнах, залишаючись державними установами, одночасно стають організаціями, такими, що представляють і захищають фінансові інтереси суспільства.

Поєднання можливостей управлінської та економічної складових робить фінансовий контроль силою, здатною впливати на якісні характеристики публічного управління. Але тут з'являється феномен діалектичної якості, без розуміння суті якого неможливо отримати повну та достовірну картину того, що відбувається. Справа в тому, що держава сама визначає ступінь впливу фінансового контролю на свої дії. Вона може різними, цілком законними методами даний вплив як посилювати, так і обмежувати.

Як функція публічного управління фінансовий контроль реалізується двома способами. По-перше, держава створює правила здійснення контролю: фіксує його основи у Конституції, приймає необхідні закони, затверджує підзаконні норми. По-друге, вона саме в особі своїх установ – органів фінансового

контролю здійснює контроль за рухом (формуванням та використанням) належних їм коштів.

З метою визначення адміністративно-правової природи фінансового контролю, необхідне належне правове забезпечення. Проте держава поки не подбала, щоб усунути серйозний перекіс у підході щодо створення законодавчих актів, які регламентують фінансовий контроль. Органи влади, державні установи, що підлягають фінансовому контролю, мають перевагу над органами державного фінансового контролю щодо законодавчої ініціативи та процедури узгодження положень актів, що готуються. Правила та норми, що обмежують контроль, отримують путівки в життя набагато частіше, ніж документи, що розширюють його можливості. Доречно ще раз нагадати, що в нашій країні досі немає концепції системи фінансового контролю, ні закону про основи фінансового контролю. Все це не сприяє реалізації можливостей фінансового контролю, визначених його об'єктивною природою, обмежує практичний вплив його органів на діяльність органів влади та управління.

З цією метою, на наш погляд, адміністративно-правова природа фінансового контролю повинна визначатися шляхом:

- прийняття спеціального законодавчого акту про фінансовий контроль;
- розроблення та прийняття на законодавчому рівні визначеної цілісної системи фінансового контролю з чітким розподілом ролі, місця і повноважень контрольних органів, без дублювання функцій один одного. Важливо також чітко врегулювати процедури контролю, що проводиться різними органами публічного управління. Тільки в такому випадку можна забезпечити належну відповідальність за фінансові правопорушення та забезпечити їх своєчасне попередження;

- наявність для успішної діяльності фінансового контролю, тим більше органів фінансового контролю, суттєво важливих рис як принциповість, послідовність та професіоналізм керівників та співробітників органів фінансового контролю. Насправді у процесі фінансового контролю у поведінці контролерів та контрольованих протидіють принциповість та конформізм, непримиренність та

угода, компетенція та бюрократизм. Також і проявляються інші суперечливі обставини, які нерідко передбачати заздалегідь важко. Тому позитивний початок не обов'язково переважає у всьому над негативним;

- усунення впливу об'єктивних та суб'єктивних факторів здійснення фінансового контролю, через що показники діяльності органів фінансового контролю та інших контрольних установ не завжди відображають справжній стан фінансової дисципліни в країні;

- наявність чіткого визначення та розмежування контрольних повноважень між центральними органами виконавчої влади та їхніми територіальними органами.

Отже, фінансовий контроль – не функція фінансів, що самореалізується, а практична управлінська діяльність в умовах ринкової економіки. Вплив органів фінансового контролю на показники публічного управління визначається не реалізацією контрольної функції фінансів за допомогою більш прогресивних форм, а специфікою адміністративно-правової природи фінансового контролю та можливостями, наданими йому державою.

Система контролю стає дієвою тоді, коли орієнтує об'єкти контролю не на задоволення своїх вимог, а на досягнення цілей, що стоять перед ними, шляхом витрачання коштів в економічно обґрунтованих розмірах.

2.4. Формування концепції системи фінансового контролю в Україні

Невід'ємною складовою сучасного державного устрою являється публічний фінансовий контроль. До того ж не може бути ефективною влади без кваліфікованого фінансового контролю. Організація системи контролю визначається рівнем розвитку економіки, особливостями політичного ладу та історичними традиціями країни.

Варто відзначити, що фінансова та бюджетна дисципліна за минулих часів забезпечувалася шляхом жорсткого контролю за використанням фінансово-матеріальних ресурсів у встановлених межах. З того часу державний фінансовий контроль успадкував суто фіскальний характер та форми здійснення, які загалом

реалізують завдання подальшого контролю. Це підтверджується системою процедур контролю, яка має на меті знайти відхилення від встановлених норм та правил використання фінансових ресурсів, а також виявити та покарати винних у фінансових порушеннях.

Обов'язковою і неодмінною складовою фінансової політики держави є високий ступінь організації і функціонування ефективної системи фінансового контролю. Це пов'язується з тим, що, суб'єкти державного регулювання економіки, здійснюючи контроль, повинні, насамперед, отримувати інформацію про якість вжитих ними регуляторних заходів.

Окрім того, останніми роками виникла потреба в оцінці дієвості управління публічними ресурсами, що, тим самим, вимагає спрямування публічного фінансового контролю на поглиблений аналіз публічного управління у різних сферах економічної діяльності для виявлення недоліків та пошуку резервів для вдосконалення. Завдання контролю якості виконання бюджету потрібно вирішити негайно.

Суспільство та наука сьогодні досить чітко визначили основні функції, які повинні виконати держава, до яких відносять наступні:

1. Забезпечення надання суспільних благ – розподільча функція.
2. Корекція існуючого розподілення доходів та багатства з метою забезпечення відповідності суспільним уявленням про «чесне» та «справедливе» розподілення – перерозподільча функція.
3. Використання бюджетної політики як відповідного рівня економічного росту з врахуванням впливу на торговий та платіжний баланси – стабілізуюча функція.

Цілком очевидним є той факт, що виконання даних функцій здійснюється загалом через реалізацію фінансової політики держави, яка включає в себе і податкову стратегію, і стратегію соціального забезпечення суспільства, і стратегію фінансування утримання органів влади, бюджетну стратегію тощо. При цьому чільне місце у фінансовій політиці будь-якої держави займає стратегія фінансового контролю.

Водночас держава, взявши на себе зобов'язання щодо управління централізованими фінансами, які фактично належать усьому суспільству, повинна створити умови задля того, щоб ці фінанси використовувалися виключно по призначенню. У зв'язку з цим вважаємо, що концепція системи фінансового контролю повинна стати основою для вирішення актуальних проблем у сфері публічного фінансового контролю.

Варто відзначити, що поняття «система» одна із найпоширеніших (система знань, система управління, система оплати праці, система зв'язку, система мореплавання, загальна теорія систем, системний аналіз, системний підхід тощо). Проте слід відзначити, що на сьогодні не вироблено єдиного розуміння системи досі. І все-таки ті, хто використовує поняття «система», переважно згодні з тим, що система – це ціле, складене з елементів, які у відносинах і зв'язках, що зумовлюють можливість дії цього цілого.

Щодо фінансового контролю загальноприйнятого визначення поняття «система» теж не існує, хоча термін широко використовується не тільки в літературі, а й у нормативно-правовій, адміністративно-управлінській, навчальній та іншій пов'язаній з державно-фінансово контрольною діяльністю. Можливо, таке визначення і не потрібне, і не важливо. Важливо створити основні системоутворюючі елементи організації публічного фінансового контролю і мати підстави стверджувати: без такого елемента або в умовах його неповноцінності система працювати не буде або даватиме відчутні збої, не забезпечить вирішення завдань, що стоять перед нею.

Так, в Україні перший орган державного контролю було створено 2 квітня 1918 р., як відділ контролю, що згодом був перетворений на Секретаріат Державного контролю, а потім у комісаріат Державного Контролю УРСР (НКДК). До його складу спочатку входила і заснована в січні 1919 р. Верховна соціалістична інспекція, яка на початку травня 1919 р. виділилася з НКДК у самостійний Народний комісаріат радянської соціалістичної інспекції (НК РСІ). Народний комісаріат Державного контролю був компетентним з наступних питань: загальної, фінансово-промислової, адміністративно-освітньої, військової

діяльності, а також землеробства, транспорту і зв'язку. Проводив цю роботу НКДК шляхом попередньої, фактичної і наступної ревізій. Він перевіряв кошториси та господарсько-оперативні плани, грошовий обіг та обіг матеріальних цінностей, здійснював нагляд за правильністю рахівництва і звітності. До компетенції НКДК входила також боротьба з усілякими недоліками і зловживаннями. Органи Держконтролю багато уваги приділяли удосконаленню ревізійної роботи, намагаючись підвищити її ефективність [16, с. 33].

Система фінансового контролю в сучасних умовах розвитку та ускладнення економічних відносин в Україні знаходиться у стані постійного удосконалення. За даних умов в Україні вагомим значення набуває проблема удосконалення організаційних засад системи фінансового контролю. Це зумовлено тим, що власне від належної організації в кінцевому результаті залежить результативність функціонування системи фінансового контролю. Науковці по-різному інтерпретують визначення поняття системи фінансового контролю, виокремлюючи певні характерні ознаки та риси, хоча при цьому поза увагою залишається виділення елементів такої системи. Окрім того чинне законодавство це взагалі не відображено. Проте у проекті Закону України «Про систему державного фінансового контролю в Україні» визначається «система фінансового контролю як поєднання структурної побудови фінансового контролю, сукупності об'єктів та суб'єктів контролю та взаємодія між ними під час здійснення покладених функцій» [63].

У своїй роботі Г. В. Дмитренко зауважує, що на основі аналізу наукової літератури та практики здійснення фінансового контролю в державі можна зазначити, що реформи державного фінансового контролю мали стихійний характер, не були взаємоузгодженими та продуманими. Тобто, як вважає автор, що в Україні фінансовий контроль до цього часу не має системного характеру й не забезпечує виконання тих завдань, які повинен виконувати як на мікро-, так і на макрорівні [28, с. 77], що в першу чергу необхідно для запобігання нецільовому використанню бюджетних коштів, корупції та шахрайству.

В свою чергу системний характер фінансового контролю забезпечить

Концепція розвитку системи фінансового контролю, що сформує загальний підхід до модернізації контролю в Україні й буде визначати чітку стратегію організації дієвого фінансового контролю з чітким поділом його на зовнішній та внутрішній.

Окремі дослідники під системою фінансового контролю пропонують розуміти «сукупність елементів організації, функціонування та забезпечення дієвості контролю, яка включає в себе суб'єкт, об'єкт, види, форми, способи, методи, принципи, предмет, техніку, технологію та ін.» [71, с. 7].

Ми вважаємо, що система фінансового контролю являє собою систему взаємопов'язаних елементів (нормативна складова, суб'єктна складова, функціональна та контрольна складові), що об'єднані спільністю принципів державно-правового регулювання та організаційно-правових принципів побудови та контролю суспільства, серед яких центральне місце займає принцип «ризикового підходу».

У своїй роботі П. Петренко стверджує, що «організація та функціонування ефективної системи державного фінансового контролю – обов'язковий елемент державного управління, і тому фінансовий контроль повинен здійснюватися не автономно, а як важлива ланка в загальній системі державного управління. Тобто, фінансовий контроль як головний засіб державного управління є одночасно критерієм визначення ефективності даного управління» [53, с. 157].

Тобто науковці вважають, що поняття організації системи фінансового контролю слід розглядати як симбіоз понять «система фінансового контролю» та «організація». В свою чергу, в науковій літературі поняття «організація» розглядається у двох аспектах. Під одним розуміють упорядкованість, а під другим – спрямованість.

Так, організація системи фінансового контролю, як відзначають окремі дослідники, – це «сукупність заходів, спрямованих на належне функціонування системи фінансового контролю шляхом забезпечення належного стану окремих елементів зазначеної системи, що в остаточному підсумку дозволить досягти поставленої кінцевої мети» [71, с. 9]. Організаційні засади системи фінансового контролю включають сукупність заходів, спрямованих на належне

функціонування її елементів, щоб система мала бажані характеристики і досягала своїх цілей. Організаційні засади охоплюють об'єкти, суб'єкти, форми, види, предмет, техніку, способи, методи, принципи, технологію фінансового контролю та забезпечення. У контексті фінансового контролю, об'єктами можуть бути фінансові ресурси, фінансові операції, програми, проекти тощо. Суб'єктами організаційних засад є контролюючі органи, аудитори, фінансові служби та інші відповідні структури, які здійснюють контрольну діяльність. Форми та види організаційних засад можуть включати проведення аудиту, ревізії, інспекцій, звітності, контрольних процедур, моніторингу тощо. Предмет організаційних засад охоплює аналіз фінансової звітності, використання фінансових ресурсів, додержання фінансових процедур та вимог законодавства.

Таким чином, будь-яка система контролю складається з наступних елементів: предмет (що контролюють); суб'єкт (хто контролює); об'єкт (кого контролюють); сфера діяльності; принципи; механізм; збір та обробка вихідних даних (інформації) для проведення контролю; процес; метод (методика); техніка та технологія; результат; суб'єкт, який приймає рішення за результатами контролю (може виступати суб'єкт контролю); ухвалення рішення за результатами контролю.

Насправді змістовне визначення системи фінансового контролю потрібне для того, щоб цими поняттями можна було впевнено користуватись у теоретичних, методологічних та практичних цілях. Систему фінансового контролю треба визначати і досліджувати так, як вона складається в реальній дійсності, у конкретних діях людей, які формують та здійснюють громадське регулювання та публічне управління. Коректне визначення основних складових системи фінансового контролю – одна з основних умов її успішного формування.

В свою чергу, як зауважують окремі дослідники, основні компоненти системи державного фінансового контролю потребують вдосконалення, зокрема, необхідно переглядати завдання та об'єкти, мету, а також вдосконалювати форми та методи контролю. Проте, незважаючи на те, що в цьому переліку форми контролю займають останнє місце, їх значення не слід недооцінювати. Адже

форма контролю є багатофункціональним інструментом для вивчення певних явищ, об'єктів, процесів, внутрішній зміст яких визначається набором застосовуваних методів (прийомів) дослідження [33, с. 472].

Так, наприклад, І. М. Іванова зазначає, що в Україні побудувати ефективну систему фінансового контролю, якою б забезпечувався стабільний стан фінансово-бюджетної дисципліни в регіонах, є можливим лише за наявності результативно функціонуючої системи внутрішнього контролю в місцевих органах влади на усіх рівнях, тобто наголошується на першочергове удосконалення організаційних засад структурних елементів системи – суб'єктів та форм, а саме доцільність активного впровадження внутрішнього контролю в діяльність місцевих органів влади [30, с. 147].

Варто відзначити, що з метою виконання своїх функцій система фінансового контролю як об'єкт публічного управління повинна бути побудована не лише як система сукупності суб'єктів, об'єктів, організаційних контрольних заходів, що спрямовані на оціночний результат управління, але й як цілісний та дієвий механізм, побудований відповідно до сучасних загальних принципів організації даної системи, з відповідними функціональними зв'язками.

Окремі дослідники вказують на проблеми організації системи фінансового контролю, виокремлюючи не лише суб'єктів, що його здійснюють, але й зосереджують увагу на недоліках сучасного законодавства, що, на їх думку, є найбільш важливою проблемою на шляху розбудови та здійснення в Україні єдиної системи фінансового контролю [70, с.150].

Так, основні недоліки системи фінансового контролю нами представлено на рис. 2.3.; умовно ми їх поділили на такі групи структурні, методологічні та інформаційні.

Варто відзначити, що у західних країнах підґрунтям втілення організації системи фінансового контролю покладені принципи, що визначені в Лімській декларацією керівних принципів контролю, прийнятою у жовтні 1977 р. IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI).

Структурні	Методологічні	Інформаційні
<ul style="list-style-type: none"> • недотримання принципу системності, відсутність організації системи контролю на відповідних рівнях (державному, регіональному чи місцевому); • відсутність законодавчо закріпленого механізму взаємодії; • паралелізм у роботі органів фінансового контролю 	<ul style="list-style-type: none"> • відсутність єдиних стандартів та методологій; • довільний характер контролю; • низький рівень підготовки спеціалістів 	<ul style="list-style-type: none"> • відсутність єдиного інформаційного простору; • низький рівень комунікативності; • відсутність прозорості у діях органів державного фінансового контролю

Рис. 2.3. Недоліки системи фінансового контролю (складено автором)

Згідно з Лімською декларацією керівних принципів, розробленою І. Микитюком, визначаються наступні принципи щодо організації фінансового контролю: Законодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю: Цей принцип передбачає, що незалежність контролюючих органів повинна бути закріплена на законодавчому рівні. Вона гарантує, що контроль буде проводитися безперешкодно та незалежно від інших владних структур. Незалежність фінансового контролю як обов'язкового елементу управління фінансовими ресурсами та невід'ємного атрибуту демократії: Цей принцип вказує на важливість незалежності фінансового контролю, який є необхідним компонентом управління фінансовими ресурсами та гарантієм демократичної системи. Попередній контроль та контроль за фактичними результатами: Цей принцип визначає необхідність здійснення як попереднього контролю, так і контролю за фактичними результатами. Це означає, що контроль повинен охоплювати не лише процеси та процедури, але й результати діяльності, щоб забезпечити досягнення запланованих цілей. Наявність зовнішнього та внутрішнього контролю: Цей принцип вказує на необхідність наявності як зовнішнього, так і внутрішнього контролю в системі фінансового контролю. Зовнішній контроль може включати незалежні аудиторські органи, тоді як внутрішній контроль може бути здійснюваний в межах самої організації. Відкритість та гласність контролюючих

органів з обов'язковим дотриманням комерційної та іншої таємниці, що захищається законом: Цей принцип вказує на необхідність відкритості та прозорості діяльності контролюючих органів. Водночас, вони повинні дотримуватись вимог закону щодо комерційної та іншої захищеної законом інформації. Ці принципи визначають основні принципи організації фінансового контролю та є важливими для забезпечення ефективності, незалежності та прозорості контрольних процедур. [46, с. 65-67].

Варто відзначати, що у теорії контролю необхідно виділяти й принцип контрольованості, який зосереджує та фіксує одну з об'єктивних закономірностей функціонування держави, регіону, економічного суб'єкта. Даний принцип контрольованості концентрує та виражає об'єктивну потребу у виконанні обліково-аналітичної, контрольної і статистичної діяльності. Втілення принципу контрольованості повинно бути структурною частиною регулярної діяльності керівництва будь-якої ланки управління.

Слушною з цього приводу видається твердження вітчизняних дослідників, які вважають, що результативне функціонування системи державного фінансового контролю є можливим за допомогою втілення у діяльності контрольних органів таких принципів, як [70, с. 37]:

- об'єктивності органів загальнодержавного фінансового контролю та гласності їхньої діяльності;
- достатності законодавчо встановлених повноважень для контрольних органів гілок державної влади;
- планомірності в системі добору об'єктів фінансового контролю, що засноване на періодичності перевірок;
- невідворотності покарання за порушення податкового і бюджетного законодавства;
- консолідованої взаємодії органів загальнодержавного фінансового контролю, що здійснюється за допомогою спільних перевірок, інших організаційних форм тимчасового характеру як по ланці однойменних різнорівневих органів, так і по ланці різнойменних органів, які функціонують на

відповідному рівні – державному, регіональному, муніципальному.

Разом з тим, як зазначає В. Л. Рибачук, необхідно враховувати принцип фінансової автономності органів державного управління. На думку автора, до тих пір, коли державний фінансовий контроль не буде належним чином упорядковано, коли на законодавчому рівні не буде встановлено, коли, хто, що і яким чином перевіряє, які види операцій із фінансовими ресурсами у період їх формування охоплюються контролем, а які охоплюються при витрачанні, до тих пір нічого не буде змінено [65].

З цього приводу А. О. Шевчук зазначає, що даний перелік повинен бути доповнений принципами пріоритетності законодавчого регулювання здійснення державного фінансового контролю та раціональності. До того ж даний принцип на відміну із вказаних принципів базується на таких гіпотезах:

- витрати на систему державного фінансового контролю повинні бути адекватними ефекту від його здійснення;

- системою державного фінансового контролю може забезпечуватися лише розумний (обмежений) рівень упевненості в тому, що головні цілі використання власності чи державних ресурсів будуть досягнуті [81, с. 206].

Таким чином, система повинна бути побудована на єдиних принципах функціонування та вирішення поставлених завдань, з чітким визначенням органів контролю та поділом функцій та повноважень кожного з них зокрема.

При цьому, як зауважує А. Р. Беля, система державного фінансового контролю виконує одну з поносних функцій державного управління, яка має на меті сприяти здійсненню фінансової політики держави, забезпеченню процесу формування та ефективного використання її фінансових ресурсів задля досягнення поставлених нею цілей у сфері фінансів [6, с. 138].

Формування системи публічного фінансового контролю в країні все ще продовжується.

Слід наголосити, що держава по відношенню до системи фінансового контролю відіграє двояку роль. Насамперед вона створює правила гри: приймає законодавчі та інші акти, що регулюють загальні та конкретні параметри

контролю. З іншого боку, держава сама в особі спеціально створених державних органів виступає учасником та організатором контролю. Це і є система фінансового контролю в дії.

Однією з основних якісних характеристик системи фінансового контролю є її єдність. Ця єдність забезпечується наступними факторами:

Повнота та несуперечливість законодавчих та інших актів: Для забезпечення єдності системи фінансового контролю важливо, щоб законодавчі та інші акти, що регулюють контрольну діяльність, були повними та несуперечливими. Це означає, що вони повинні охоплювати всі необхідні аспекти контролю та бути узгодженими між собою.

Націленість на досягнення достовірних результатів: Єдність системи фінансового контролю передбачає спрямованість всіх органів контролю на досягнення достовірних результатів ревізій та перевірок. Це означає, що всі контрольні заходи та дії повинні бути націлені на отримання об'єктивної та достовірної інформації про фінансові процеси та ризики.

Використання відповідних форм та методів контролю: Єдність системи фінансового контролю включає використання відповідних форм та методів контролю залежно від потреб та специфіки контрольованих напрямків та дільниць. Це можуть бути аудит, ревізія, інспекція, моніторинг, аналіз фінансових звітів тощо. Вибір форми та методу контролю повинен залежати від конкретних обставин і мети контролю.

Забезпечення єдності системи фінансового контролю є важливим для забезпечення консистентності, ефективності та незалежності контрольних процедур. Це дозволяє системі працювати як єдине ціле, спрямоване на досягнення мети контролю та забезпечення надійності фінансової діяльності.

Проте, слід зауважити, що процеси, які відбуваються у сфері фінансового контролю, різні за своєю природою і неоднозначно, а іноді і суперечливо впливають на формування його системи. Основною особливістю такого роду процесів останніх років полягають у тому, що вони мають здебільшого похідний характер, а не самостійний, обумовлені не так природою контролю як функції

управління суспільними фінансами та стратегією його посилення, скільки потребами перетворень, щоздійснюються у відповідних контрольованих сферах.

В свою чергу, коли адміністративна та бюджетна реформи були концептуально обґрунтовані, здійснювалися послідовно та поетапно, то наступні за ними зміни у контролі найчастіше являли собою епізодичні спроби його пристосування до реформ. Це не зменшує їх значення, але в сучасній ситуації мало сприяє підвищенню результативності фінансового контролю і скорочення тривалого процесу становлення його системи. Крім того, це породжує нові проблеми, які потребують вирішення в тих же межах, у яких залишилися невирішеними колишні.

У результаті не реалізується головне у контролі – підвищення його суспільної результативності шляхом поєднання зусиль та можливостей вже сформованих необхідних елементів системи фінансового контролю.

Контрольна діяльність, як і раніше, характеризується невпорядкованістю, епізодичністю, дублюванням, далеко не повним охопленням ревізіями та перевітками всього масиву коштів, що витрачаються державою. Плани контрольних заходів складаються не відповідно до будь-яких загальнодержавних принципів чи правил, а в рамках відомчого підходу контролюючих органів. Немає національних стандартів контролю, обов'язкових до виконання усіма державними органами. Можливості ревізій та перевірок обмежуються прогалинами у законодавстві. Тому багато фінансових потоків та значних сум витрачання державних коштів, суттєвих для вирішення соціальних проблем, прискорення економічного зростання, роками залишаються безконтрольними.

Суспільство сьогодні не знає, якою мірою і з якою регулярністю бюджетні кошти і вся державна скарбниця перевіряються щодо правильності та ефективності їх витрачання. Відомо лише, що державний бюджет контролюється в повному обсязі та хаотично. Завдання повноти та періодичності фінансових ревізій та перевірок навіть не ставиться. Ні для одного органу державного фінансового контролю не встановлено, які об'єкти та кошти, що використовуються на їх утримання, мають перевірятися щорічно, а які повинні

перевірятися раз на два роки тощо.

Основними складовими частинами системи фінансового контролю, системоутворюючими елементами, що забезпечують її стійке практичне функціонування та вирішення завдань, на наш погляд є:

- правова (законодавча та нормативно-правова) база;
- органи, які здійснюють фінансовий контроль;
- форми та методи фінансового контролю.

Результатом впровадження концепції має стати нова ефективна система фінансового контролю, яка забезпечить поліпшення стану фінансово-бюджетної дисципліни внаслідок створення прозорого й чіткого механізму здійснення контрольних заходів, стандартизацію системи контролю відповідно до міжнародних стандартів і створення ефективної державної політики в цій сфері на середньо- та довгострокову перспективу.

Так, система фінансового контролю повинна найбільш повно відповідати потребам заінтересованого користувача. Лише тоді вона буде представляти для нього цінність. У зв'язку з цим можна назвати загальні елементи системи фінансового контролю, до яких можна віднести:

- інтерес користувача, безпосередньо зацікавленого в певній інформації фінансового контролю (заінтересованого користувача);
- принципи організації системи фінансового контролю;
- модель здійснення фінансового контролю;
- механізми реалізації інформації, отриманої в результаті контрольної діяльності.

Усі потреби до елементів системи повинні бути сформульовані заінтересованим користувачем, елементи повинні бути взаємопов'язані та активно впливати один на одного (див. рис. 2.4.).



Рис. 2.4. Система фінансового контролю (складено автором)

Варто відзначити, що до основних недоліків діючого законодавства щодо системи фінансового контролю є:

- норми чинного законодавства у сфері публічного фінансового контролю не завжди погоджуються між собою, а методичними рекомендаціями та інструкціями охоплюються лише окремі аспекти;

- система публічного фінансового контролю України функціонує без наявності спеціального законодавчого акту, який би закріплював основні терміни у даній сфері, чітко розподілення основних завдань, функцій та повноважень між органами державної та місцевої влади, регулював відносини між об'єктами та суб'єктами контролю, визначав незалежність та відповідальність відповідних уповноважених посадових осіб;

- частина суб'єктів все ж таки не мають достатньої законодавчої бази, що забезпечує ефективність контрольної діяльності, оскільки, як і раніше, обходяться підзаконними актами.

З цього приводу зазначено, що в Україні формування й розвиток фінансового контролю відбувається за відсутності комплексної законодавчої бази,

якою б врегульовувались основні питання щодо його організації та здійснення. На думку авторки, базовим законодавчим актом, що являється специфічною системоутворюючою ланкою цілої системи нормативних актів державного фінансового контролю, повинен стати Закон України «Про фінансовий контроль», на чому неодноразово наголошувалося яке правниками, так і економістами [82, с. 10].

Нормативно-правова база фінансового контролю – це насамперед конституційні положення про завдання та порядок формування Рахункової палати. Загалом правова база налічує закони, укази, ухвали, положення, регламенти, інструкції. Основними з них є Бюджетний кодекс України, Закон «Про Рахункову палату», нормативні акти Президента України та Уряду з питань фінансового контролю.

Загалом нині правова основа контролю досить різноманітна. Навіть на законодавчому рівні вона є еkleктичним набором невпорядкованих установлень, що містяться у різних актах, які нерідко суперечать один одному. Їх неможливо розглядати як єдине правове поле, в якому норми та правила узгоджено сприяють вирішенню завдань, що стоять перед контрольними органами та підрозділами. Навпаки, сучасний стан нормативно-правового забезпечення контролю найчастіше зводить нанівець корисність конкретних зусиль фінансових ревізорів.

На наш погляд, Бюджетний кодекс не може вичерпати проблематику фінансового контролю, тому що бюджет – це далеко не усі державні фінанси. Завдання кодексу регламентувати бюджетний контроль, аспеціалізованого закону «Про фінансовий контроль» – усю контролюючу діяльність держави у фінансовій сфері, у якому варто закріпити визначення поняття «державний фінансовий контроль», адже такого визначення, закріпленого на законодавчому рівні, наразі не існує.

Саме закон забезпечить початкову єдність системи державного фінансового контролю, підконтрольність державних коштів, обов'язковість та можливість бачити їхній рух, оцінювати результати їх використання.

Ухвалення цього Закону започаткує формування комплексної системи

законодавчих актів публічного фінансового контролю, а також рівноправність норм публічного фінансового контролю й норм інших галузей права, підвищить статус норм публічного фінансового контролю. Ця обставина матиме велике значення для розв'язання правових колізій, усунення суперечностей чинного законодавства, спорів за участю органів державного фінансового контролю (наприклад, стосовно прийнятих ними рішень за перевітками).

Наявність запропонованого закону дозволить розпочати розробку державних стандартів державного фінансового контролю, відсутність яких надає відчутний негативний вплив на якість контролю. Впровадження стандартів стане ще одним кроком у формуванні єдиної системи фінансового контролю. Для продуктивної роботи у цьому напрямі є хороші передумови: досвід підготовки стандартів аудиторської діяльності, активне формування своїх стандартів Рахунковою палатою. Щоб стандарти стали дієвим інструментом здійснення контролю, у законі треба передбачити їх затвердження Урядом України за погодженням з Рахунковою палатою. Що стосується другої складової системи фінансового контролю органів фінансового контролю, то їх у країні більш ніж достатньо. Безліч установ, відсутність законодавчо встановленого розмежування їхніх завдань та повноважень породжують нескоординованість у контрольній діяльності, а також явним і неявним способом знижують її результати.

Крім того, відсутність законодавчо закріпленого механізму взаємодії органів публічного фінансового контролю змушує їх шукати власні форми взаємодії, що реалізуються у формі угод, що свідчить про не сформованість системи фінансового контролю в Україні.

А тому доцільніше та практичніше піти шляхом законодавчого оформлення та закріплення системи фінансового контролю, що вже багато в чому сформувалася. При цьому на Рахункову палату, що нагромадила тепер солідний досвід і вийшла за багатьма параметрами діяльності на рівень міжнародних стандартів, можна, зокрема, покласти обов'язки:

- методологічного та методичного забезпечення контрольно- фінансової діяльності в державі;

- координації зусиль діючих органів фінансового контролю, починаючи з планування контрольних заходів;

- досудового вирішення спорів сторін за результатами перевірок використання державних коштів іншими публічними органами.

Ухвалення спеціального закону про фінансовий контроль повинно передбачати уточнення обов'язків та повноважень не лише Рахункової палати, а й інших контрольних органів, звичайно, в загальнодержавному плані. Мається на увазі обов'язковість наявності діючих служб контролю у кожному органі виконавчої влади та організації, яка використовує державні кошти, нормативне розмежування об'єктів контролю, уточнення повноважень контролерів, встановлення порядку проведення та оцінки результатів контрольних заходів.

Цілком зрозуміло, що виникне потреба у внесенні змін та доповнень до Закону «Про Рахункову палату», інші нормативні акти, що регламентують або стосуються питань фінансового контролю.

При нинішніх обставинах у нашій державі вони потрібні та сприяли б завершенню формування системи фінансового контролю. Тут, звісно, відразу виникає запитання щодо зростання чисельності державного апарату. Однак, з однієї сторони, з врахуванням того, які кошти Рахункова палата повертає державі, витрати на її нові підрозділи будуть не такі великі, з іншої сторони, дбайливі господарі на бухгалтерях та ревізорах не заощаджують.

Варто відзначити, що єдність системи фінансового контролю багато в чому забезпечується застосуванням органами контролю єдиних форм та методів контрольної діяльності. З врахуванням, як правило, специфічних особливостей об'єктів контролю, напрямів витрачання державних коштів, економічної ситуації загалом та багато іншого. Це третя складова системи фінансового контролю. Саме по рахунку, проте аж ніяк не за важливістю, бо повна відсутність однієї із складових призведе до руйнування, бездіяльності системи загалом.

Можна впевнено констатувати, що ні особливих розбіжностей у розумінні, ні якихось серйозних труднощів у застосуванні таких фактично загальноновизнаних форм контролю, як попередній, поточний і наступний, у нашій державі не

спостерігається. Як і раніше переважає наступний контроль, що являється виправданим. А з впровадженням казначейського виконання бюджету та після реалізації основних положень бюджетної реформи помітно зростає роль попереднього та поточного контролю, що сприяє підвищенню результативності витрачання бюджетних коштів. Змістовні визначення форм фінансового контролю наведено у Бюджетному кодексі України.

До форм здійснення державного фінансового контролю віднесено ревізії, аудит, камеральні перевірки, тематичні перевірки, фінансові експертизи, слідство та службове розслідування [27, с. 5-11].

У своїй роботі М. Білуха визначає ревізії, тематичні перевірки, аудит формами фінансово-господарського контролю [7, с. 52].

Іншим чином йдуть справи з методами фінансового контролю. Тобто, навколо самого поняття і з приводу того, що можна включати до арсеналу методів, також точаться суперечності. У науковій літературі як основні методи називають перевірку, ревізію, експертизу, аудит ефективності, моніторинг.

Слід відзначити, що у чинному законодавстві визначення методу контролю немає, як і немає, відповідно, формалізованого перерахування основних методів контролю.

Проведення ревізії у повному обсязі та закріпити її як метод контролю можна шляхом включення відповідних поправок до запропонованого закону «Про фінансовий контроль». Одночасно потрібно законодавчо закріпити застосування тих, хто отримує все більше поширення аудиту ефективності та моніторингу використання бюджетних коштів.

Це буде ще один необхідний крок у вирішенні ключових проблем формування єдиної концепції системи фінансового контролю.

В свою чергу обрання Україною шляху до євроінтеграції потребує наразі і докорінних змін у системі публічного фінансового контролю. Ми підтримуємо позицію науковців, що одне з основних питань на шляху реформування даної системи являється закріплення на законодавчому рівні видів, форм та методів державного фінансового контролю притаманних саме українському суспільству

[37, с. 108].

Україна, повинна включитися у співпрацю з європейськими країнами у даній галузі та активно сприяти діяльності таких міжнародних інституцій на власній території, а також розвивати організаційно-правове підґрунтя системи фінансового контролю [80, с. 58].

Отже, ми вважаємо, що формування концепції системи фінансового контролю в Україні має забезпечувати надійне здійснення публічного фінансового контролю за трьома основними напрямками:

- формування та використання усіх публічних коштів;
- діяльність органів виконавчої влади, в компетенцію яких покладено практичне проведення кредитної, фінансової, бюджетної, грошової, податкової та валютної політики;
- залучення та використання коштів юридичних та фізичних осіб кредитними та іншими організаціями, яким надано таке право на підставі закону.

Сьогодні першочерговим завданням перед суспільством постає необхідність удосконалення законодавства, створення ефективної концепції системи фінансового контролю, яка б ґрунтувалася на принципах незалежності, прозорості, публічної діяльності суб'єктів державного сектору й гарантувала раціональне використання фінансових ресурсів.

З огляду на це, вбачаємо за доцільне вжиття такого роду заходів, як:

- створення робочої групи із розробки концепції єдиної системи фінансового контролю;
- розроблення та затвердження програми законотворчої діяльності з питань удосконалення нормативно-правових актів з питань публічного фінансового контролю, виокремивши в ній чіткі терміни розроблення та прийняття законів та інших законодавчих актів, встановлення термінів її реалізації та постійний контроль за виконанням;
- прийняття Закону України «Про фінансовий контроль», який би регулював усі найвагоміші структурні елементи цього процесу, який є дуже важливим для життєдіяльності держави;

- здійснення аналізу нормативно-правових актів, що стосуються діяльності Державної аудиторської служби та Рахункової палати;
- визначення на законодавчому рівні розподілу контрольних повноважень та функцій зовнішнього та внутрішнього публічного фінансового контролю, який б функціонував за затвердженими єдиними правилами, принципами, процедурами здійснення контрольної діяльності;
- наділення контролюючих органів повноваженнями щодо вирішення завдань, встановлення об'єктів перевірок та форм діяльності за єдиними методологічними та організаційними принципами;
- запровадження дієвих форм та методів фінансового контролю із врахуванням міжнародного досвіду фінансового контролю;
- створення міцної кваліфікованої системи кадрового забезпечення органів фінансового контролю.

Висновки до Розділу 2

У сучасних умовах розвитку та функціонування держави важливе значення має питання модернізації публічного адміністрування і активізації ролі органів публічної адміністрації. Це обумовлено необхідністю підвищення ефективності системи контролю за діяльністю відповідних органів і розроблення заходів щодо вдосконалення нормативно-правової бази здійснення державного та публічного контролю над публічним адмініструванням.

Контроль є невід'ємною та важливою складовою публічного управління. Він є однією з ключових функцій управління. Контроль виражається через моніторинг процесу функціонування об'єкта управління з метою оцінки ефективності та обґрунтованості прийнятих управлінських рішень, виявлення відхилень від цих рішень та здійснення коригувальних дій.

Аналізуючи теоретичні засади поняття контролю, можна зробити висновок, що контроль є однією з функцій управління. Він включає моніторинг процесів та функціонування управлінського об'єкта з метою оцінки ефективності та обґрунтованості прийнятих рішень, виявлення відхилень від цих рішень та

прийняття відповідних коригувальних заходів.

Отже, контроль є невід'ємною складовою публічного управління і відіграє важливу роль у забезпеченні ефективності та обґрунтованості управлінських рішень. Його завдання полягає у забезпеченні відповідності функціонування об'єкта управління прийнятими рішеннями та вчасному виявленні та коригуванні відхилень. Ознаками контролю, що здійснюють суб'єкти публічної адміністрації, можна вважати такі:

- законність, яка закріплена на законодавчому рівні та виражена в правочинності суб'єктів здійснювати діяльність, змістом якої є контроль;
- публічно-владний характер, що забезпечується здійсненням контролю від імені та в інтересах держави на підставі застосування публічно-владних повноважень, якими наділені суб'єкти відповідно до закону;
- всебічність, яка забезпечується оцінкою за діяльністю контролюваного суб'єкта із позиції законності, ефективності, доцільності;
- об'єктивність, що проявляється в незалежності та неупередженості суб'єктів під час здійснення діяльності, яку спрямовано на досягнення мети контролю;
- забезпечення можливістю втручання контролюючого суб'єкта в діяльність підконтрольного тощо.

Аргументовано, що фінансовий контроль як функція публічного адміністрування надає можливість своєчасно виявити та усунути фактори, що заважають ефективному здійсненню публічного адміністрування, унеможливаючи забезпечення належного рівня правозастосовної діяльності. Крім того, здійснення суб'єктом публічного адміністрування будь-якого виду діяльності є неможливим без застосування контролю.

До основних завдань фінансового контролю як функції публічного адміністрування віднесено:

- забезпечення фінансової безпеки держави та фінансової стійкості суб'єктів господарювання;
- виконання суб'єктами господарювання своїх фінансових зобов'язань,

зокрема перед публічними органами влади та органами місцевого самоврядування;

- зростання фінансових ресурсів у всіх сферах і ланках фінансової системи, забезпечення їх раціонального, ефективного та законного використання;

- дотримання фінансових інтересів усіх суб'єктів господарювання, а також посилення їхньої відповідальності за результатами своєї діяльності;

- підвищення результативності фінансової політики держави.

Як функція публічного адміністрування фінансовий контроль є елементом правового статусу суб'єктів публічної адміністрації, відображаючи тим самим зможу отримання достовірної й об'єктивної інформації про фактичний стан дотримання дисципліни в підконтрольній сфері суспільних відносин і законності, яка забезпечується методами управлінського впливу та має за мету задоволення публічного інтересу.

Виділено та проаналізовано загальні та спеціальні принципи контрольної діяльності публічної адміністрації.

Проаналізовано загальні принципи контрольної діяльності публічної адміністрації, такі як: принцип законності; принцип верховенства права; принцип доцільності; принцип об'єктивності; принцип своєчасності; принцип гласності; принцип ефективності; принцип відповідальності; принцип розмежування функцій та повноважень; принцип системності тощо.

Що стосується спеціальних принципів контрольної діяльності суб'єктів публічної адміністрації, то ними вважаються ті принципи, якими визначаються засади здійснення контролю в конкретно визначених суспільних відносинах.

Фінансовий контроль як функція публічного адміністрування спрямований на досягнення основної мети – попередження та блокування відхилень діяльності суб'єкта державного управління від заданої управлінської програми, а під час виявлення помилок у діяльності, зловживання правами – приведення керованої системи в стійке становище за допомогою усіх соціальних регуляторів.

З метою вдосконалення правового регулювання та розвитку системи фінансового контролю як функції публічного адміністрування необхідно

розв'язати низку завдань.

Зазначено, що структурними елементами адміністративно-правових відносин, які виникають у сфері фінансового контролю, є: суб'єкти адміністративно-правових відносин; об'єкти адміністративно-правових відносин; зміст адміністративно-правових відносин; юридичні факти як підстави виникнення, зміни та припинення адміністративно-правових відносин.

Коло суспільних відносин у сфері фінансового контролю також має певну специфіку, яка полягає в таких аспектах:

- зазначені відносини виникають у галузі освіти, розподілу та використання грошових фондів держави та місцевих органів влади;

- вказані відносини складаються з приводу контролю за дотриманням законності та доцільності в галузі збирання, розподілу, перерозподілу та використання грошових фондів держави та місцевих органів влади;

- кінцевою метою існування таких відносин є ефективний соціально-економічний розвиток країни, сприяння успішній реалізації фінансово-правової політики держави, ефективне використання фінансових ресурсів.

У системі адміністративно-правового забезпечення фінансових відносин фінансовий контроль визначено як сукупність дій та операцій, які здійснюються спеціально уповноваженими органами щодо перевірки діяльності всіх суб'єктів фінансових відносин у процесі формування та використання фінансових ресурсів з метою своєчасного отримання повної та достовірної інформації про реалізацію прийнятих управлінських рішень.

Фінансовий контроль у системі адміністративно-правового забезпечення фінансових відносин здійснюється на двох рівнях влади: законодавчому (представницькому) та виконавчому.

Обґрунтовано, що місце фінансового контролю в системі адміністративно-правового забезпечення фінансових відносин визначається передусім через низку його основних завдань:

- зазначені відносини виникають у галузі освіти, розподілу та використання грошових фондів держави та місцевих органів влади;

- вказані відносини складаються з контролю за дотриманням законності та доцільності в галузі збирання, розподілу, перерозподілу та використання грошових фондів держави та місцевих органів влади;

- кінцевою метою існування таких відносин є ефективний соціально-економічний розвиток країни, сприяння успішній реалізації фінансово-правової політики держави, ефективне використання фінансових ресурсів.

Також основні заходи щодо вдосконалення фінансового контролю в системі адміністративно-правового забезпечення фінансових відносин нами умовно поділено на великі групи: перша група заходів спрямована на підвищення ефективності фінансового контролю, а друга група заходів передбачає підвищення ефективності адміністративно-правового регулювання фінансового контролю у фінансових правовідносинах.

Грунтуючись на фундаментальних поглядах вчених-адміністративістів, ми схарактеризували поняття «контроль» як одну із функцій управління, яка є системою спостереження та перевірки за діями керованого об'єкта задля оцінювання ефективності прийняття управлінських рішень.

Фінансовий контроль є універсальною категорією, що регулюється як публічним, так і приватним правом, що підтверджується основними завданнями фінансового контролю: запобіганням фінансових правопорушень, підтримкою фінансової дисципліни, застосуванням заходів примусу за їх вчинення.

Аргументовано, що в адміністративно-правовій природи фінансового контролю є дві складові – управлінська та економічна.

Контроль як одна з функцій управління за природою та призначенням має суттєву особливість – він виступає також інструментом спостереження за станом управління. У такому значенні з розвитком демократії він стає одним із способів впливу суспільства на діяльність органів влади.

Економічна складова фінансового контролю – продукт розвиненої ринкової економіки. Провідна характеристика ринкової економіки, що панує у світі, прагнення до постійного підвищення ефективності господарської діяльності.

Своєю чергою, обґрунтовано, що поєднання можливостей управлінської та

економічної складових робить фінансовий контроль силою, здатною впливати на якісні характеристики державного управління.

З метою визначення адміністративно-правової природи фінансового контролю зазначено, що виникає необхідність у належному правовому забезпеченні.

Виділено основні шляхи визначення адміністративно-правової природи фінансового контролю.

Проаналізовано, що фінансовий контроль – не функція фінансів, що самореалізується, а практична управлінська діяльність в умовах ринкової економіки. Вплив органів фінансового контролю на показники державного управління визначається не реалізацією контрольної функції фінансів за допомогою більш прогресивних форм, а специфікою адміністративно-правової природи фінансового контролю та можливостями, наданими йому державою.

Аргументовано, що для того, щоб не допустити використання централізованих фінансів в цілях, які не пов'язані із виконанням державних функцій поряд із бюджетуванням та іншими механізмами фінансового управління, діє концепція системи фінансового контролю.

Система фінансового контролю за сучасних умов розвитку та ускладнення економічних відносин в Україні перебуває в стані постійного вдосконалення, яке останніми роками набуло ознак ґрунтового реформування.

Проаналізовано, що система фінансового контролю є системою ефективно взаємопов'язаних елементів (нормативна складова, суб'єктна складова, функціональна та контрольна складові), що об'єднані спільністю принципів державно-правового регулювання та організаційно-правових принципів побудови та контролю суспільства, серед яких центральне місце займає принцип «ризикового підходу».

Визначено, що будь-яка система контролю складається з таких елементів: предмет (що контролюють); суб'єкт (хто контролює); об'єкт (кого контролюють); сфера діяльності; принципи; механізм; збір та оброблення вихідних даних (інформації) для проведення контролю; процес; метод (методика); техніка та

технологія; результат; суб'єкт, який приймає рішення за результатами контролю (може виступати суб'єкт контролю); ухвалення рішення за результатами контролю.

Виділено основні складові частини системи фінансового контролю, системоутворювальними елементами, що забезпечують її стійке практичне функціонування та вирішення завдань, а саме:

- правова (законодавча та нормативно-правова) база;
- органи, які здійснюють фінансовий контроль;
- форми та методи фінансового контролю.

Потребує розв'язання на загальнодержавному рівні питань, пов'язаних зі створенням відповідної нормативно-правової бази, розроблення концепції системи фінансового контролю в Україні.

Виділено та проаналізовано основні недоліки чинного законодавства щодо системи фінансового контролю, якими є:

- норми чинного законодавства у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджуються між собою, а методичними рекомендаціями та інструкціями охоплюються лише окремі аспекти;

- система державного фінансового контролю України функціонує без наявності спеціального законодавчого акту, який би закріплював основні терміни в цій сфері, чітке розподілення основних завдань, функцій та повноважень між органами державної та місцевої влади, регулював відносини між об'єктами та суб'єктами контролю, визначав незалежність та відповідальність відповідних уповноважених посадових осіб (Бюджетним кодексом України не врегульовано цих питань);

- частина суб'єктів все ж таки не мають достатньої законодавчої бази, що забезпечує ефективність контрольно-рахункової діяльності, оскільки, як і раніше, обходяться підзаконними актами.

На наш погляд, формування концепції системи фінансового контролю в Україні має забезпечувати надійне здійснення фінансового контролю за трьома основними напрямками:

- формування та використання усіх публічних коштів, незалежно від того, в якій формі вони існують – бюджетній чи будь-якій іншій;

- діяльність органів виконавчої влади, на які покладено практичне проведення фінансової, кредитної, бюджетної, грошової, податкової та валютної політики;

- залучення та використання коштів юридичних та фізичних осіб кредитними та іншими організаціями, яким надано таке право на підставі закону.

У зв'язку з тим, що на сьогодні першочерговим завданням перед суспільством постає необхідність удосконалення законодавства, створення ефективної концепції системи фінансового контролю, яка б ґрунтувалася на принципах незалежності, прозорості, публічної діяльності суб'єктів державного сектору й гарантувала раціональне використання фінансових ресурсів, виділено за доцільне вжиття окремих заходів.

Список використаних джерел до Розділу 2

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

2. Адміністративне право України : навч. посіб. : у 2 т. / Галуцько В. В. та ін. ; за ред. В. В. Галуцька. Херсон : ПАТ Херсонська міська друкарня, 2011. Т. 1: Загальне адміністративне право. 320 с.

3. Адміністративне право: загальна частина : навч. Посіб / за ред. Ю. П. Битяка, В. В. Зуй. Харків : Одиссей, 2011. 240 с.

4. Багнюк І. С. Суть та необхідність фінансово- господарського контролю. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки. 2011. Вип. 21. С. 51–54.

5. Баранов-Мохорт С. М. До питання дефінітивної невизначеності поняття «фінансовий контроль». Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». Політологія. Соціологія. Право. 2011. № 1 (9). С. 189–192. URL: https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/4966/1/11%20-%201_9_%20-%2032.pdf (дата звернення: 16.05.2022).

6. Беля А. Р. Теоретичні засади функціонування системи державного фінансового контролю. Економічний аналіз. 2018. Т. 28, № 3. С. 134–139. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/1552/6565656661> (дата звернення: 16.05.2022).

7. Білуха Т. М. Теорія фінансово-господарського контролю та аудиту : підручник. Київ : «Вища школа», 1994. 364 с.

8. Бортняк В. А. Основи державного фінансового контролю органами місцевого самоврядування. Журнал східноєвропейського права. 2020. № 76. С. 34–39. URL: http://easternlaw.com.ua/2020/bortniak_76.pdf (дата звернення: 10.12.2022).

9. Бортняк В. А. Адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Сер. Юридичні науки. 2020. Т. 31 (70), № 3. С. 96–101 URL: <http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua> (дата звернення: 10.12.2022).

10. Бортняк В. А. Фінансовий контроль, як предмет правового регулювання і як об'єкт наукового дослідження адміністративно-правової науки. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. 2022. Вип. 34. С. 280–286. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/658> (дата звернення: 14.02.2023).

11. Бортняк В. А. Поняття та особливості фінансового контролю як функції публічного адміністрування. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. 2021. Вип. 31. С. 186–192. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/668> (дата звернення: 14.02.2023).

12. Бортняк В. А. Форми і методи здійснення фінансового контролю в Україні. Академічні візії. 2022. № 13. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/98> (дата звернення 09.12.2022).

13. Бортняк В. А. До питання про здійснення фінансового контролю на місцевому рівні. Академічні візії. 2022. № 10-11. С. 58–66. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/99/91> (дата звернення: 18.12.2022).

14. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Нормативне визначення нагляду та контролю в сфері публічного адміністрування. Журнал східноєвропейського права. 2020. № 75. С. 28–35. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/04/bortniak_v_bortniak_k_75.pdf (дата звернення: 14.02.2023).

15. Бортняк В. А. Контроль як функція управління фінансовою діяльністю держави. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Сер. Юридичні науки. 2020. Т. 31 (70), № 1. С. 118–123 URL: http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/1_2020/24.pdf (дата звернення: 14.02.2023).

16. Бортняк В. А. Формування та становлення системи державного фінансового контролю в Україні. Журнал східноєвропейського права. 2020. № 72. С. 32–37. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/01/bortniak_72.pdf (дата звернення: 15.03.2023).

17. Бугайчук К. Л. Публічне адміністрування: теоретичні засади та підходи до визначення. Право і безпека. 2017. № 3 (66). С. 38–44. URL: http://dspace.univd.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/2653/Publichne%20administruvannia_Buhaichuk_2017.pdf?sequence=2&isAllowed=y (дата звернення: 16.05.2022).

18. Бугайчук К. Функції публічного адміністрування в органах Національної поліції України: поняття та класифікація. Підприємництво господарство і право. 2018. № 5. С. 112–117.

19. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит». Вид. 5-те, перероб. і доп. Житомир : Рута, 2003. 726 с.

20. Василик О. Д. Теорія фінансів : підручник. Київ : НІОС, 2000. 416 с.

21. Василик О. Д., Павлюк К. В. Державні фінанси України : підручник. Київ : НІОС, 2002. 608 с.

22. Васільєва Л. М., Дацій Н. В., Залізнюк В. П. Сутність та основні завдання фінансового контролю в системі державного управління. Публічне управління та митне адміністрування. 2020. № 1 (24). С. 14–17. URL:

<http://212.1.86.13/jspui/bitstream/123456789/4073/1/3%20Л.%20М.%20Васільєва.pdf>
(дата звернення: 16.05.2022).

23. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2005. 22 с.

24. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент ; Моя книга, 2006. 448 с.

25. Гаращук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : автореф. дис. ... д-ра юр. наук : 12.00.07. Харків, 2003. 35 с.

26. Данильян О. Г. Місце і значення соціального контролю у сфері правового виховання. Проблеми законності. 2009. № 103. С. 220–225.

27. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово–економічні аспекти) : дис. ... д-ра наук з держ. управління : 25.00.02. Київ, 2010. 387с.

28. Дмитренко Г. В. Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду. Економіка та держава. 2009. № 7. С. 76–79.

29. Додін Є. В. Правоохоронна функція митних органів. Митна справа. 2009. № 6. С. 76–84.

30. Іванова І. М. Реформування системи державного фінансового контролю. Фінанси України. 2005. № 6. С. 145–150.

31. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія. Одеса : Юридична література, 2008. 504 с.

32. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. Київ : Ніка Центр, 2002. 360 с.

33. Кантаєва О. В., Бондар О. В., Колесник О. Л. Проблеми розвитку внутрішнього фінансового контролю в Україні та шляхи їх вирішення. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. 2013. № 2. С. 470–473.

34. Касьяненко Л. М. Правове регулювання фінансово-контрольних правовідносин. Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». Політологія. Соціологія. Право. 2018. № 4. С. 115–119. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKPI_soc_2018_4_21 (дата звернення: 16.05.2022).

35. Ківалов С. В. Контроль як напрям діяльності суб'єктів публічної адміністрації. Правове життя сучасної України : матеріали Міжнар. наук.- практик. конф., 15 трав. 2020 р. : у 3 т. Одеса : Гельветика, 2020. Т. 2. С. 3–6.

36. Ківалов С. В., Біла Л. Р. Адміністративне право України : навч.-метод. посібн. Вид. 3-є, перероб. і доп. Одеса, 2008. 240 с.

37. Коломоєць Т. О. Адміністративне право України : навч. посіб. Київ : Істина. 2008. 216 с.

38. Колпаков В. К. Адміністративно-правові відносини: поняття та види. Юридичний науковий електронний журнал. 2013. № 1. С. 101–104. URL: http://www.lsej.org.ua/1_2013/ukr/Kolpakov.pdf (дата звернення: 16.05.2022).

39. Колпаков В. К. Послуги в предметі адміністративного права. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. 2011. № 1. С. 23–32.

40. Косінов С. Контроль над публічною владою: теоретико-правова характеристика. Вісник Національної академії правових наук України. 2013. № 4 (75). С. 49–57. URL: <http://visnyk.kh.ua/uk/article/kontrol-nad-publichnoyu-vladoyu-teoretiko-pravova-kharakteristika> (дата звернення: 16.05.2022).

41. Кузьменко О. В. Адміністративний процес у парадигмі права : автореф. дис д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2006. 32 с.

42. Кузьменко О. В. Правова детермінація поняття публічне адміністрування. Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. 2009. № 3. С. 20–24.

43. Курс адміністративного права України : підручник / Колпаков В. К. та ін. ; за ред. В. В. Коваленка. Київ : Юрінком Інтер, 2012. 808 с.

44. Леонтович С. П. Розвиток фінансового контролю за використанням бюджетних коштів в аграрному секторі економіки : дис. ... канд. екон. наук :

08.00.08. Київ, 2012. 244 с.

45. Максименко О. В. Особливості суб'єктів адміністративних правовідносин в теорії адміністративного права. Конференції державного університету «Житомирська політехніка» : вебсайт. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/11/67-2.pdf> (дата звернення: 16.05.2022).

46. Микитюк І. Принципи організації та здійснення державного фінансового контролю. Вісник Тернопільського державного економічного університету. 2006. № 3. С. 55–89.

47. Миргород-Карпова В. В. Теоретичні засади та проблематика визначення сутності державного фінансового контролю в Україні. Правові горизонти. 2017. 5 (18). С. 95–104. URL: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/65172/3/Myrhorod_Karpova_%20finansovyi_kontrol_Legal_horizons_5%2818%29_2017.pdf (дата звернення: 16.05.2022).

48. Муконін О. В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні. Університетські наукові записки. 2005. № 3. С. 216–220.

49. Ніщимна С. О. Фінансовий контроль як складова фінансової діяльності держави та місцевих органів влади. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». 2012. Т. 12. С. 110–120. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nponyua_2012_12_14 (дата звернення: 16.05.2022).

50. Неугодніков А. О. Контроль як функція публічного адміністрування: поняття та принципи реалізації. Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2019. Вип. 4. С. 58–69. URL: http://jes.nuoua.od.ua/archive/4_2019/8.pdf (дата звернення: 16.05.2022).

51. Новікова М. М. Правова та організаційна природа договору аутсорсингу. Юридичний науковий електронний журнал. 2021. № 9. С. 83–85. URL: http://www.lsej.org.ua/9_2021/21.pdf (дата звернення: 16.05.2022).

52. Орлюк О. П. Фінансове право: Академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

53. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю

господарських систем : монографія. Донецьк : ДонНУЕТ, 2007. 290 с.

54. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08. Львів, 2015. 392 с.

55. Податковий кодекс України : чинний документ від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

56. Попадинець І. І. Поняття і сутність фінансового контролю як правової категорії. Науковий вісник публічного та приватного права. 2017. Вип. 5, т. 2. С. 132–136. URL: http://www.nvppp.in.ua/vip/2017/5/tom_2/26.pdf (дата звернення: 16.05.2022).

57. Попітіч Т. В. Теоретичні основи, функціональне призначення та методи економічного контролю в системі споживчої кооперації України. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки. 2010. № 3 (53). С. 206–211.

58. Прасюк В. М. Адміністративно-правове регулювання державного фінансового контролю в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2020. 227 с.

59. Прасюк В. М. Державний фінансовий контроль: визначення поняття. Прикарпатський юридичний вісник. 2019. № 3 (28), т. 2. С. 97–102. URL: <http://pyuv.onua.edu.ua/index.php/pyuv/article/view/367/708> (дата звернення: 16.05.2022).

60. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 серп. 2014 р. № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-п#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

61. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України від 5 квіт. 2007 р. № 877-V. Відомості Верховної Ради України. 2007. № 29. Ст. 389.

62. Про публічні закупівлі : Закон України від 25 груд. 2015 р. № 922-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2016. № 9. Ст. 89.

63. Про систему державного фінансового контролю в Україні : Проект Закону від 03 черв. 2002 р. № 1131. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1131&skl=5 (дата звернення: 16.05.2022).

64. Проскура К. П. Особливості адміністрування податків в Україні. Економічний часопис-XXI. 2012. № 3-4. С. 53–55. URL: <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/48214/15-Proskura.pdf?sequence=1> (дата звернення: 16.05.2022).

65. Рибачук В. Л. Удосконалення організаційного забезпечення ефективності фінансового контролю діяльності органів державного управління. Актуальні проблеми державного управління. 2009. № 1. С. 277–284. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdy_2009_1_37 (дата звернення: 16.05.2022).

66. Романенко О. Фінанси : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 312 с.

67. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь. 2002. 454 с.

68. Сарана С. В. Фінансове право України : навч. посіб. Полтава : Полтавський інститут економіки і права Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», 2008. 567 с.

69. Симов'ян В. С. Сутність, ознаки та види фінансових правовідносин. Європейські перспективи. 2013. № 10. С. 153–156.

70. Симоненко В. К., Барановський О. І., Петренко П. С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект). Київ : Знання України, 2006. 280 с.

71. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку : наук. видання / колектив авторів під заг. ред. к.е.н., проф. Дікань Л. В. Харків : Вид. ХНЕУ, 2010. 96 с.

72. Стефанюк І. Б. Використання контролінгу в національній системі державного фінансового контролю. Фінанси України. 2005. № 10. С. 142–150.

73. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи.

Економіка, фінанси, право. 2001. № 7. С. 3–6.

74. Стрекаль О. О. Лімська декларація та її вплив на формування сучасних моделей державного фінансового контролю в країнах ЄС. Ефективна економіка. 2016. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5159> (дата звернення: 16.05.2022).

75. Татарова Т. О. До питання про природу фінансового контролю. Науковий вісник публічного та приватного права. 2016. № 1, т. 2. С. 149–152. URL: https://nvppp.in.ua/vip/2016/1/tom_2/34.pdf (дата звернення: 16.05.2022).

76. Фінансове право : підручник / Алісов Є. О. та ін. ; керівник авт. колективу і відп. ред. Л. К. Воронова. Вид. 2-ге, виправл. і допов. Харків : Фірма «Консум», 1999. 496 с.

77. Фінансове право України : навч. посіб. / за ред. В. К. Шкарупи. Київ : Істина, 2007. 148 с.

78. Чаплинська Ю. А. Контроль щодо забезпечення законності та дисципліни в діяльності органів публічного адміністрування. Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2017. № 1. С. 190–195. URL: <https://er.dduvs.in.ua/bitstream/123456789/108/1/28.pdf> (дата звернення: 16.05.2022).

79. Шевчук О. А. Вплив міжнародних інтеграційних процесів на розвиток системи державного фінансового контролю в Україні. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2014. № 2. С. 204–207. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VUbsNbU_2014_2_44 (дата звернення: 16.05.2022).

80. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08. Київ, 2014. 42 с.

81. Шевчук О. А. Природа фінансового контролю. Фінансовий простір. 2015. № 2 (18). С. 242–246. URL: <https://ofp.cibs.ubs.edu.ua/files/1502/15soapfk.pdf> (дата звернення: 16.05.2022).

82. Шипунова О. В., Єльнікова Ю. В. Сутність, функції і види фінансового контролю за умов ринкової економіки. Науковий вісник Національної академії

статистики обліку та аудиту. 2012. № 1 (34). С. 1–13. URL: http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/1766/1/Шипунова_Єльнікова.PDF (дата звернення: 16.05.2022).

83. Hrebenuk, B., Hrytsun, V., Bortniak, V., Bortniak, K., & Liasota, A. (2021). The interests of state and civil society as a determinant of the democratic political development of Central and Eastern Europe countries. *Cuestiones Políticas*, 39(70), 407-425. <https://doi.org/10.46398/cuestpol.3970.25>

84. Ziche P. Indecisionism and Anti-Relativism: Wilhelm Windelband as a Philosophical Historiographer of Philosophy. From Hegel to Windelband: *Historiography of Philosophy in the 19th Century* / eds.: V. Pluder, G. Harting. Berlin, New York : De Gruyter, 2015. P. 207–226.

85. Zlyvko, S. V., Bortniak, V. A., Bortniak, K. V., Storozhuk, I. P., & Holobutovskyy, R. Z. (2021). Administrative reforms in Eastern Europe: A comparative legal analysis. *Cuestiones Políticas*, 2021. Vol. 39, No 69. P. 814–831. <https://doi.org/10.46398/cuestpol.3969.50>

РОЗДІЛ 3. СУЧАСНИЙ СТАН ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

3.1. Поняття механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю в Україні

Реалізація державної політики у сфері фінансового контролю завжди пов'язане із дотриманням низки ключових умов та вимог до побудови такої системи його здійснення, яка б не лише відповідала цілям самої державної політики, але і була чутлива до змін зовнішнього середовища. Онтологічний зміст фінансового контролю розкривається через надзвичайну важливість сфери фінансових відносин для системи національної безпеки, стабільності соціально-економічного розвитку держави, недопущення проявів нелегального використання фінансових ресурсів з метою, що суперечить цілям сталого розвитку, цивілізаційним цінностям держави. Усе це обумовлює необхідність побудови усталеної, стабільної, але водночас гнучкої та ефективної системи державного фінансового контролю, із таким його наповнення інструментами державного впливу, які дадуть змогу на максимальному рівні досягати цілей державної політики у фінансовому секторі загалом.

Для цього вважаємо необхідним існування особливого механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю, який міститиме систему організаційно-правового, інституційного забезпечення, а також дасть можливість реалізувати суб'єктами владних повноважень всі сукупність власних управлінських повноважень, метою яких стане не лише дотримання заздалегідь визначеного порядку реалізації державної фінансової політики, але й ефективна протидія негативним проявам у фінансовому секторі, таким як: легалізація доходів, отриманих злочинним шляхом, фінансування злочинної діяльності, поширення корупційних зв'язків тощо.

Але для того, щоб на практиці такий механізм демонстрував свою ефективність доцільно передусім звернутися до теоретико-методологічних засад

його побудови, формування, функціонування та корегування з боку держави.

Варто наголосити на тому, що на сьогодні не існує єдності в підходах сучасних дослідників стосовно онтологічного змісту та сутності механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю, тому доцільно провести аналіз тих поглядів, які панують у сучасній адміністративно-правовій науці, науці фінансового права та публічного управління. Засобами науки адміністративного права не можна досягнути максимальної ефективності в теоретичному обґрунтуванні на доктринальному рівні всіх без винятку елементів аналізованого механізму, оскільки він стосується доволі специфічного сектору суспільного буття – фінансового, де держава має примат власних інтересів над суспільними, оскільки фінансовий сектор забезпечує життєдіяльність не лише механізму держави, але і всього суспільства. Розуміючи, що вихідним для цілей термінологічної визначеності є методологія саме науки адміністративного права, ми також маємо усвідомлювати, що реалізація цього механізму безпосередньо залежить від закономірностей та особливостей будови системи публічного управління. Отже, ми здійснюємо науковий пошук найбільш ефективного змістового наповнення категорії «механізм адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю», яке б мало утилітарне значення для вітчизняної практики здійснення такого контролю, з урахуванням реального стану функціонування всього фінансового сектору. Так, одним із найбільш класичних визначень механізму адміністративно-правового забезпечення є визначення, запропоноване В. Б. Авер'яновим, який розуміє його як «сукупність правових засобів, за допомогою яких здійснюється правове регулювання суспільних відносин у тій чи іншій сфері адміністративно-правових відносин» [1, с. 237-239]. При цьому дослідник зауважує, що механізм адміністративно-правового регулювання містить у собі органічні складові (фактично це суб'єкти владних повноважень, які реалізують державну політику у сфері фінансового контролю) та функціональні складові (які суттєво впливають на сам процес здійснення такого контролю з зовнішнього середовища).

Адміністративно-правова форма є однією з основних засобів, за допомогою

яких держава впливає на суспільні відносини. Ця форма забезпечує правовий вплив на відносини, що виникають у процесі реалізації виконавчої влади в конкретній сфері. Адміністративно-правовий механізм має на меті упорядкування діяльності суб'єктів, які перебувають у правових відносинах, поліпшення форм і методів управління, забезпечення дотримання прав і свобод людини і громадянина, а також ефективний захист у разі їх порушення.

В дослідженнях І. М. Шопіної зазначається, що адміністративно-правовий механізм є засобом, який сприяє гуманістичній переорієнтації розуміння адміністративного права. Основним завданням цього механізму є охорона і захист прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина, а не встановлення пріоритетів для публічних інтересів. Такий підхід вимагає зв'язати адміністративно-правовий механізм з фінансовим контролем та його правовим регулюванням.

Отже, адміністративно-правовий механізм і фінансовий контроль пов'язані між собою, оскільки їхнє використання спрямоване на забезпечення охорони прав і свобод людини і громадянина, а також ефективного функціонування суспільства в цілому. [53, с. 64-68]. Такий підхід змушує нас ув'язати механізм адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю із його правовим регулюванням.

На думку В. Галунька та О. Правоторової, механізм адміністративно-правового забезпечення варто розглядати крізь призму правового регулювання, оскільки за допомогою такого механізму здійснюється ефективний вплив на поведінку суб'єктів права та реалізуються суміжні до виконання завдання поряд із правовим забезпеченням. Його основне завдання полягає в упорядкуванні всіх можливих суспільних відносин у відповідній сфері державно-владних відносин [11]. Своєю чергою, С. В. Книш вважає, що механізм адміністративно-правового забезпечення – це «процес упорядкування суспільних відносин, що складаються в певній сфері суспільних відносин, і система певних правових засобів, за допомогою яких держава визначає поведінку суб'єктів цих відносин, таким способом виконуючи регулятивну та охоронну функції для гарантування їхніх

прав, свобод і законних інтересів» [24]. Тобто дослідник робить акцент на тому, що такий механізм є певним способом регуляторного супроводу державою окремого виду суспільних відносин, що є необхідним за для виконання державою власних зобов'язань.

На думку О. І. Остапенка, «механізм адміністративно-правового забезпечення варто представляти у вигляді системи наділених владними повноваженнями суб'єктів (органи державної влади й управління) щодо застосування правових засобів з метою правового впливу на суспільні відносини в інтересах фізичних і юридичних осіб» [30, с. 148-149]. Але враховуючи потреби фінансового моніторингу, де первинними є інтереси держави та дотримання встановленого порядку реалізації фінансових відносин, таке визначення, запропоноване О. І. Остапенком, цікавить нас винятково з точки зору суб'єктного складу такого механізму, який забезпечує його стабільність та усталеність усієї системи та процедур державного фінансового контролю.

До речі, статичний та динамічний елементи механізму адміністративно-правового забезпечення виділяє в своїх дослідженнях О. І. Беспалова. Так дослідниця стверджує, що через статичну складову проявляється система державних гарантій фінансового контролю та фінансової безпеки, а через динамічну – правоохоронний зміст фінансового контролю як окремої функції держави [4]. Водночас Н. Н. Крестовська та Л. Г. Матвеева зазначають, що механізм адміністративно-правового забезпечення функціонує як єдине ціле, тобто як система правових засобів, за допомогою яких здійснюється регулювання суспільних відносин. Метою його функціонування є оптимізація суспільних відносин, забезпечення суспільного й правового порядку на основі режиму законності [25, с. 354–356]. Отже, ми, погоджуючись із наведеними точками зору науковців, можемо стверджувати, що механізм адміністративно-правового забезпечення у сфері державного фінансового контролю втілює в собі правоохоронний зміст такої діяльності, виступає в значенні архітектурної надбудови процесу забезпечення законності та правового порядку в реалізації фінансових відносин.

Про установчу та організовувальну роль аналізованого нами механізму говорить у своїх дослідженнях і А. Матвійчук, зазначаючи, що його ядром виступає «упорядковувальний суспільні відносини вплив, який реалізується уповноваженими на те державою органами, і який отримує необхідне юридичне закріплення за допомогою правових норм» [28, с. 110-111]. Обов'язковість юридичного закріплення механізму адміністративно-правового забезпечення доводять також у своїх роботах Л. Чистоклетов та О. Хитра, які розкривають його сутність через «сукупність адміністративно-правових засобів, які організовані відповідно до свого нормативного закріплення та спрямованих на врегулювання суспільних відносин у діяльності суб'єктів запобігання та врегулювання конфлікту інтересів у відповідній сфері суспільних відносин» [49, с. 175-177]. Тут варто наголосити на тому, що головний регуляторний вплив аналізованого нами типу механізму дійсно спрямовується на врегулювання конфліктів, точніше на запобігання конфліктам суб'єктів фінансових відносин із державою через порушення першими вимог фінансового законодавства та фінансової дисципліни.

З іншого боку, якщо ми дозволяємо собі застосовувати термін «запобігання», то ми маємо усвідомлювати, що фінансовий контроль, який здійснюється органами державної влади, має передбачати не лише імперативні контрольні функції, але і моніторингово-наглядову діяльність, щоби реагувати на відхилення поведінки суб'єктів фінансових відносин від встановлених державою модусів.

Тому власне Л. Ю. Веселова розглядає механізм адміністративно-правового забезпечення як комплексне явище, що містить «сукупність правових засобів, за допомогою яких поведінка суб'єктів суспільних відносин приводиться у відповідність до приписів, що містяться в нормах права» [9, с. 58-59]. Подібно роз'яснює сутність механізму адміністративно-правового забезпечення С. Г. Стеценко, який вважає, що під ним варто розуміти «сукупність правових засобів, за допомогою яких здійснюються правове регулювання суспільних відносин у спосіб, передбачений законодавцем» [47, с. 327-328]. Те, що дослідники акцентують увагу на необхідності передбачення державою певного виду

реалізації суспільних відносин, означає те, що держава здійснює контрольні функції за допомогою механізму адміністративно-правового забезпечення.

Цікавою є позиція І. П. Голосніченко, М. Ф. Стахурського, Н. І. Золотарьової, які механізм адміністративно-правового забезпечення визначають не лише через «традиційну для дослідників» сукупність заходів, що мають вплив на відносини та виникають у процесі реалізації державної виконавчої влади, але і акцентують увагу на те, що цей механізм охоплює своїм впливом та дією всю сукупність адміністративно-правових відносин, акти тлумачення норм адміністративного права й акти реалізації адміністративно-правових норм і відносин [13, с. 17-22]. Такий підхід демонструє, що досліджуваний нами механізм є продуктом винятково державно-владного управлінського впливу суб'єкту контролю на об'єкт, яким виступає певна сфера суспільних відносин.

Подібну точку зору у своїх роботах висловлює також С. І. Бевз, який вважає, що «механізм адміністративно-правового забезпечення в процесі державного управління у сфері економіки та фінансів з'єднує в єдину систему відповідні норми адміністративного права, акти тлумачення норм адміністративного права та акти реалізації адміністративно-правових норм, а також інші елементи правозастосовчої та правореалізаційної діяльності, зокрема й судової» [3, с. 45-47]. Таке визначення розкриває весь спектр адміністративно-правової діяльності та функціонального навантаження суб'єктного складу органів державної влади.

Тобто, як правильно зазначає А. Й. Присяжнюк, цей механізм сприяє реалізації державно-владних повноважень і функцій держави і постає у вигляді цілісного системно-організованого засобу впливу, у нашому випадку на фінансову сферу, де об'єктом впливу з боку цього механізму варто визнати фінансові правовідносини щодо забезпечення національної економічної та фінансової безпеки [33, с. 812-813]. Тут дослідник йде значно далі за всіх попередніх авторів, оскільки пропонує роль механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю розглядати не лише через призму регуляторної та контрольної-наглядової, правоохоронної діяльності, а з точки зору

беззаперечності його імперативного впливу з огляду на важливість фінансового сектору для системи національної безпеки. Тому розкривається одночасно і важливість його реалізації, і важливість усієї системи фінансового контролю з боку держави.

Тоді можна також прийняти і тезу, сформульовану О. М. Гумінім та Є. В. Пряхінім, стосовно того, що механізм адміністративно-правового забезпечення є здійснюваною в межах єдиної державної політики в галузі забезпечення національної безпеки діяльністю уповноважених суб'єктів, спрямованою на формування адміністративно-правової основи забезпечення національної безпеки, на закріплення в ній системи адміністративно-правових засобів (адміністративно-правових норм, правовідносин, індивідуальних приписів тощо), за допомогою котрих досягається результативний нормативно-організаційний вплив на суспільні відносини з метою їх упорядкування, охорони, розвитку відповідно до суспільних потреб забезпечення національної безпеки країни, створення й підтримання необхідного рівня захищеності об'єктів безпеки держави» [14, с. 48-49]. Під таким кутом аналітичного зору механізм адміністративно-правового забезпечення видається ключовим елементом всієї системи державно-владних відносин, за допомогою яких забезпечується не лише регулювання окремої сфери суспільних відносин, але й досягається максимальний рівень стабільності стану національної безпеки в конкретному секторі.

Цілі національної безпеки видаються нам надзвичайно складними для досягнення, що має обумовлювати складність механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового моніторингу. На цьому з-поміж іншого наголошує Г. Ю. Лук'янова, яка відносить до складу його елементів, окрім «класичних» (структура суб'єктів владних повноважень; засоби нормативно-правового регулювання; система адміністративно-правових відносин), ще й низку «специфічних адміністративно-правових засобів, зокрема, актів практичної реалізації адміністративно-правових норм» [27, с. 33-35]. Специфічність правореалізаційної діяльності у сфері фінансового моніторингу передусім розкривається через особливе становище суб'єктів, які його здійснюють, але

насамперед – через зміст тих рішень, які приймаються органами фінансового контролю. Такі рішення спрямовані на оцінювання та виявлення порушень суб'єктами фінансових відносин тих приписів, які висуває держава до порядку здійснення такими суб'єктами дій, спрямованих на задоволення їхніх інтересів.

Отже, ми хоча і говоримо про те, що інтереси національної безпеки, стабільності фінансового середовища є першочерговими для цілей адміністративно-правового регулювання, однак з точки зору самого фінансового сектору його рушійною силою є діяльність учасників відповідних відносин, а такі відносини реалізуються винятково в контурах інтересів та цілей діяльності суб'єктів фінансових відносин. За таких обставин механізм адміністративно-правового регулювання розкривається через особливу діяльність органів державної влади, які, не втручаючись в інтереси та процес діяльності суб'єктів приватного права, наглядають за результатами такої діяльності.

Зміст відносин не представляє важливості до моменту, коли державні органи виявляють порушення фінансової дисципліни чи встановленого правопорядку у сфері фінансових відносин. Так, особливість діяльності контролюючих органів розкривається не лише через дію владних приписів чи державного примусу, а шляхом застосування специфічного інструментарію, який забезпечує одночасну оцінку, перевірки та постійний моніторинг якості та правильності реалізації владних приписів суб'єктами господарювання.

Цілісність механізму адміністративно-правового забезпечення державного фінансового контролю гарантує те, що саме за рахунок специфічного інструментарію, який ґрунтується на законодавчих приписах та реалізовується відповідною системою владних інституцій шляхом та в межах адміністративно-правових відносин досягається максимальний рівень ефективності самого фінансового контролю.

Саме тому І. Ієрусалімова, визначила сутність цього механізму через «систему засобів, які є елементами, складовими впливу окремої галузі права на суспільні відносини та встановлювані її нормами гарантії реалізації прав учасників суспільних відносин, які регулюються нормами цієї ж галузі права»

[23]. Дослідниця свідомо уникає інституційного компонента в запропонованому визначенні, звертаючи увагу на функціональне наповнення, у якому і розкривається сукупність традиційних та специфічних засобів адміністративно-правового регулювання фінансового контролю.

Також на відсутності інституційної складової наголошує у своїх роботах Р. О. Банк, який визначає механізм адміністративно-правового забезпечення як «передбачену чинним законодавством сукупністю цілей, принципів, методів, які відображають накопичений позитивний досвід застосування системи правових засобів, спрямованих на забезпечення економічної безпеки, на застосування адміністративно-правових норм, що регулюють відносини у відповідній сфері суспільних відносин з метою створення оптимальних умов для чіткого й послідовного відображення публічних інтересів у ній» [2]. Однак ми не погоджуємося із обома точками зору, вважаючи, що інституційна складова є не лише невід'ємною частинною цього механізму, а передусім визначає контури можливостей держави в забезпеченні ефективного фінансового контролю.

У цьому контексті нам видається слушною позиція Р. Ігоніна, що адміністративно-правове забезпечення – це фактична наявність адміністративно-правових норм і досягнутий реальний стан їх реалізації суб'єктами державно-владних повноважень [22, с. 42]. Але це визначення в належний спосіб відображає лише статичний аспект адміністративно-правового забезпечення, тобто дослідник не приділяє увагу функціональному та динамічному аспекту реалізації державної політики.

Сутність фінансового контролю передбачає реалізацію державою не лише наглядової та правоохоронної функції, але ще й відновлювальної, яка полягає в тому, що держава у випадку виявлення порушення фінансової дисципліни має забезпечити відновлення законності в реалізації фінансових відносин надалі. Отже, можемо дійти висновку, що змістом механізму адміністративно-правового забезпечення є система засад і заходів адміністративної діяльності публічної адміністрації щодо недопущення порушення, відновлення в разі порушення, а також притягнення винних до відповідальності та створення умов для

притягнення до адміністративної відповідальності посадових осіб правоохоронних органів України, які порушують встановлений державою порядок реалізації фінансових правовідносин [52, с. 190-191]. У цьому контексті слушною є точка зору Л. Чистоклетова, який дійшов висновку, що механізм адміністративно-правового забезпечення утворює система суб'єктів владних відносин, «завдяки діям яких формується, функціонує й вдосконалюється реалізація державної політики у визначеній сфері, а також принципи, форми, методи адміністративно-правового регулювання та управлінські технології, які застосовує держава для досягнення цілей дотримання встановленого правопорядку [50, с. 179-180]. При цьому держава, коли встановлює правопорядок, у нашому випадку, визначає порядок реалізації фінансових відносин та вимог до фінансової дисципліни, вже здійснює практичну реалізацію державної політики у сфері фінансового контролю, оскільки формує засади його здійснення.

Держава висуває особливі вимоги до діяльності суб'єктів фінансових відносин, які надалі перевіряються спеціальними суб'єктами владних повноважень на предмет дотримання порядку реалізації фінансових відносин. Отже, механізм адміністративно-правового забезпечення такого контролю несе в собі, окрім вже визначених нами елементів та призначень, ще й специфічну – установчу функцію, яка має першочергове значення, оскільки саме вона визначає особливості статичної та динамічної складових реалізації державної політики в аналізованій сфері.

Тому категорія «адміністративно-правовий механізм забезпечення» охоплює сукупність усіх передбачених національним та міжнародним законодавством способів, засобів та важелів впливу, якими наділені органи владних повноважень з метою створення максимально зручних та ефективних умов для заснування суб'єктами приватного права фінансових відносин та дотримання фінансової дисципліни [18, с. 158-159]. Такий підхід відкриває для нас нові можливості сприйняти сутності механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю. Йдеться про те, що цей механізм не визначає

нормативно-правове забезпечення фінансового контролю, аґрунтується на ньому. Отже, він обумовлює лише зміст державно- владних повноважень, тобто динамічний елемент, який визначається через сукупність практичних правореалізаційних дій суб'єктів владних повноважень, а статичний елемент – структура органів владних повноважень, принципи та критерії фінансового контролю – це все визначається національним законодавством.

Виходячи із викладеного вище, ми наполягаємо на тому, що адміністративно-правовий механізм забезпечення фінансового контролю ми маємо розглядати в двох аспектах:

– у широкому сенсі – це складна структуровано побудована підсистема реалізації державної правоохоронної функції у сфері фінансових відносин, яка складається із декількох елементів: статичного (сукупність суб'єктів владних повноважень), динамічної (інструменти, засоби та способи реалізації контрольної діяльності);

– у вузькому сенсі – це функціональне середовище реалізації суб'єктами владних повноважень у сукупності контрольних, моніторингових та наглядових повноважень, які визначаються на рівні нормативно-правових актів та мають на меті досягнення цілей державної політики у сфері регулювання фінансових відносин.

Отже, ми дійшли висновку, що механізм адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю має доволі складну структуру, він не є однорідним та містить низку елементів, які формують його організаційно-правовий та інституційний виміри, і спрямовані передусім на реалізацію засад державної політики у сфері фінансового контролю. Така державна політика з-поміж іншого має на меті досягнення стабільного функціонування фінансового сектора та дотримання правил фінансової дисципліни.

Якщо звернутися до структурної будови такого механізму, то доцільно виокремити низку дійсно важливих його складових елементів, кожен із яких має як відповідний зовнішній прояв, так і обумовлює залежність внутрішньої будови такого механізму від умов та особливостей зовнішнього середовища, в якому він

власне реалізується. Отже, структурними елементами аналізованого нами типу механізму є такі:

- організаційно-правовий елемент його практичної реалізації, який втілюється в сукупності нормативно-правових актів, якими регулюється процедура здійснення фінансового контролю, а також ті, які приймаються в процесі його безпосередньої реалізації та уявляються нам актами правозастосовної діяльності відповідних суб'єктів владних повноважень. Тут ми маємо вирішити одне дуже важливе питання стосовно того, наскільки взаємопроникливими є нормативно-правові акти, які визначають контури такого механізму, та акти, завдяки яким реалізується онтологічна сутність та зміст його впливу на об'єкт регулювання;

- інституційна будова суб'єктів владних повноважень, які реалізують державну політику у сфері фінансового контролю. Ми свідомо уникаємо трактування понять «система органів державної влади», «органи виконавчої влади» та інших термінів, які визначають лише суб'єктний склад, тобто адміністративно-правовий статус та приналежність таких суб'єктів. Нас цікавить передусім той характер зав'язків, які встановлюються між такими суб'єктами, спосіб та обсяги їхньої взаємодії, а також обсяги впливу на об'єкт регулювання. Іншими словами, на перше місце виходить архітектура будова системи державного фінансового контролю, а не суто правовий режим діяльності чи правове становище органів державної влади, які входять до складу такого механізму. Це, своєю чергою, обумовлює й інші складові такого механізму, але головне – визначає ті контури, у яких можлива реалізація державної політики у сфері фінансового контролю;

- функціональна складова – яка розкривається через змістове наповнення інструментарію реалізації суб'єктами владних повноважень того обсягу функцій, які покладені на них державою з метою досягнення цілей державного фінансового контролю. Ми розуміємо, що такий функціонал напряду залежить від двох перших елементів, оскільки безпосередньо залежить від обсягу правосуб'єктності органу державної влади та не може існувати поза межами нормативно-правової

визначеності. Але незважаючи на це, ми маємо усвідомлювати й інше: функціональні можливості реалізації державного фінансового контролю можуть суттєво розширювати суб'єктний склад його практичного здійснення. Тобто функції державного фінансового контролю, виходять із цілей відповідної державної політики, для реалізації якої створений механізм її адміністративно-правового забезпечення, а також розробляється відповідне законодавство та приймаються нормативно-правові акти галузевого характеру.

Наведене вище демонструє, що механізм адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю можна розглядати як базовий елемент всієї підсистеми державного регулювання відносин в означеній сфері, дотримання та практичне втілення якого гарантує досягнення цілей державної політики у фінансовій сфері; забезпечує необхідний рівень реалізації правосуб'єктності учасників фінансових відносин приватного права, а також спрямовується на досягнення цілей забезпечення національної безпеки в значеному секторі.

До речі, досліджуючи правоохоронний зміст та функціональне навантаження на аналізований нами механізм, ми маємо зауважити, що його реалізація виходить суто за межі забезпечення охоронюваних інтересів держави. Так, дійсно, фінансовий контроль передбачає обов'язковість застосування до суб'єктів фінансових відносин, у випадку порушення ними вимог чинного законодавства, фінансової дисципліни тощо, засобів державного примусу, або навіть притягнення їх до юридичної відповідальності. Але ми наголошуємо, що сам по собі механізм адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю створювався не для втілення правоохоронної функції держави. Сам контроль і є правоохоронною діяльністю, але у сфері фінансових відносин аналізований нами механізм покликаний виконувати значно більше функцій та завдань. Одним із таких завдань є забезпечення ефективного функціонування фінансового сектору в спосіб, який не суперечить вимогам національного законодавства та правової політики держави, а також цілям її фінансово-економічної безпеки.

У такому контексті цей механізм розглядається нами як засіб розкриття

потенціалу державного регулювання фінансових відносин, оскільки він здатен виявити слабкі місця як в нормативно-правовому забезпеченні реалізації відповідної політики, так і в побудові системи органів державної влади, які реалізують відповідне державне регулювання у фінансовому секторі. У будь-якому випадку його практична реалізація дає змогу побачити утилітарність та релевантність і підходів до формування державного регулювання і підходів до самоорганізації учасників відносин у сфері фінансового контролю.

Ще один наголос необхідно поставити над нормативно-правовим забезпеченням здійснення фінансового контролю. Якщо говорити про структуру механізму його адміністративно-правового забезпечення, то тут все зрозуміло – нормативно-правові акти наповнюють його динамічним змістом, розкривають потенціал та можливості для реалізації органами фінансового контролю своїх повноважень.

Але нас значно більше цікавить засаднича функція, яку виконує право у сфері фінансового контролю. Тому така площина, як його нормативно-правове забезпечення, сприймається нами одночасно і в значенні внутрішнього наповнення аналізованого нами механізму, і в значенні надбудови, яка визначає контури побудови такого механізму, формує систему відносин з приводу реалізації фінансового контролю, визначає межі та наслідки його реалізації, а також забезпечує транспарентність і стабільність державної політики у сфері фінансових відносин.

3.2. Нормативно-правові засади здійснення фінансового контролю в Україні

На сьогодні у всьому світі фінансові засоби є одним із ключових способів функціонування державного та приватного сектору економіки. Діяльність, пов'язана із фінансами, потребує контролю та організації. Для того, щоб фінансовий контроль відбувався із дотриманням засад законності, верховенства права, правової визначеності, його організація має відбуватися відповідно до нормативно-правової бази, яка розроблена в кожній країні і враховує всі

особливості побудови національної системи управління. Мова йде про те, що кожна держава має створити власну нормативно-правову базу здійснення фінансового контролю, щоб здійснення цього виду державного управління відбувалося із дотримання ефективності і правової визначеності. Фінансовий контроль має здійснюватися відповідно до нормативно-правових засад, які побудовані і закріплені на рівні законодавства в кожній країні. Тільки чітка регламентація дій, пов'язаних із фінансовим контролем, нормативними актами забезпечить ефективний та результативний фінансовий контроль в Україні. Нажаль наразі залишаються непоодинокими випадки неналежного нормативного регулювання відповідних правовідносин, присутні колізії в нормах права, а також інші дефекти законодавства. Вбачається, що цього не має бути і в Україні має бути впорядковане, уніфіковане, побудовано на основних засадах, законодавче підґрунтя здійснення фінансового контролю [7].

Нормативно-правове забезпечення реалізації фінансового контролю є одним із ключових елементів відповідного механізму практичного втілення цілей державної політики в зазначеній сфері. Ефективне законодавство, яке б регулювало всю сукупність та особливості здійснення окремих контрольних заходів та моніторингових процедур, є беззаперечною передумовою для ефективного здійснення фінансового контролю в цілому. Аналізуючи сучасний стан нормативно-правового забезпечення здійснення такого контролю в Україні ми маємо виходити з таких особливостей інструментального забезпечення цього процесу:

по-перше, ми оцінюємо не лише змістове насичення законодавства у сфері державного фінансового контролю інструментами його здійснення, але й ієрархічну будову нормативно-правових актів, у цьому ми вбачаємо передумови для повноти охоплення всіх секторів фінансових відносин таким аналізом;

по-друге, основний акцент пізнавального впливу ми робимо на утилітарності та релевантності закріплених в законодавстві методів та інструментів здійснення фінансового контролю і щодо завдань контролю, і щодо соціально-економічних реалій, у яких такий контроль здійснюється;

по-третє, під час дослідження ми маємо виходити не лише із сучасного актуального стану, але і враховувати євроінтеграційні прагнення України, що автоматично тягне за собою потребу в імплементації норм європейського законодавства в аналізованій сфері та уніфікації вітчизняного нормативно-правового забезпечення із загальноєвропейським. Однак при цьому ми наполягаємо на незмінності термінологічної єдності та усталеності, що склалася в Україні, оскільки деякі інструменти фінансового контролю спрямовані з-поміж іншого на запобігання таким злочинним проявам, які не отримали в кримінальному законодавстві ЄС належної правової кваліфікації та закріплення. Зокрема ми говоримо про унеможливлення фінансового забезпечення потреб організаційної злочинності та злочинного впливу, що здійснюється такими кримінальними елементами, як злодій у законі (ст.ст. 255-1, 255-2 Кримінального кодексу України). Тому термінологічна усталеність є вихідною вимогою для формування якісного нормативно-правового забезпечення здійснення державного фінансового контролю в Україні.

Отже, розпочати аналіз необхідно із сукупності нормативно-правових актів рівня закону, серед яких варто особливо відмітити такі:

1. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», який є базовим, однак недостатньо кодифікованим основним законодавчим актом, який визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Основна цінність цього закону, окрім того, що ним визначаються межі, контури та зміст самих процедур із державного фінансового контролю, полягає в тому, що саме в ньому визначається орган, уповноважений державою на його здійснення. Йдеться про Державну аудиторську службу України (далі – Держаудитслужба). Відповідно до ст. 2 цього Закону, головними її завданнями є: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у

міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, в тому числі суб'єктах господарювання, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків акцій (часток) належить суб'єктам господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно, за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні [43].

2. Бюджетний кодекс України (БК) [6]. Ми свідомо ставимо кодекс на друге місце після Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», оскільки в Бюджетному кодексі України містяться норми (ст.109-115), які стосуються реалізації державного фінансового контролю лише в одному секторі фінансових відносин, а саме – у бюджетній сфері. Так, система контролю за дотриманням бюджетного законодавства є доволі специфічною, оскільки повноваження органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства є фактично другорядними після повноважень Рахункової палати та Державної казначейської служби України, а також Міністерства фінансів України. Така ситуація обумовлюється особливістю бюджетного процесу та бюджетних відносин, а також тим фактом, що контроль за використанням бюджетних коштів є надзвичайно важливим, оскільки від ефективності їх використання залежить фінансова безпека держава. У цьому і розкривається правоохоронний зміст механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю.

3. Правоохоронна функція відображається також через дію Закону

України "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення". Цей закон спрямований на захист прав і законних інтересів громадян, суспільства і держави, а також забезпечення національної безпеки шляхом встановлення правового механізму запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення. Ці принципи визначають основні засади функціонування системи фінансового контролю з метою протидії легалізації доходів, фінансуванню тероризму та розповсюдженню зброї масового знищення. [35]. Тут варто звернути увагу на те, що аналізований закон спрямовує свою правозахисну дію переважно на запобігання, тобто має превентивний характер, а тому для нього характерним є інструментарій моніторингової та наглядової спрямованості. Контроль як сукупність дій та процедур фактичного спрямування, якими держава оцінює вже вчинену дію чи реалізовані суспільні відносини в конкретній сфері, для цього закону має наслідковий характер, тобто контроль запроваджується повною мірою лише тоді, коли відбувається виявлення процедур, які потребують протидії та запобігання. Більш практичний характер втілення правоохоронної функції держави набуває у двох наступних законодавчих актах.

4. Закон України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю», який закріплює засади протидії організованим злочинності, зокрема щодо використання фінансових ресурсів отриманих протиправним шляхом. Фактично, цей закон визначає способи боротьби та протидії суб'єктів владних повноважень тим конкретним випадкам порушення фінансової дисципліни, яким держава не надала необхідно оцінки чи «пропустила» під час реалізації процедур із запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом [42]. І хоча форм та сфер існування організованих злочинних угруповань доволі багато, але доцільно наголосити на тому, що їхня активність у фінансовому секторі тягне за собою найбільш негативні наслідки. Тому держава зацікавлена в тому, щоб не лише

сформувати функціональне та організаційне середовище для протидії таким проявам, але й інституціональне.

5. Останнє розкривається, зокрема, за допомогою Закону України «Про Бюро економічної безпеки України», який визначає засади, принципи та форми діяльності центрального органу виконавчої влади, на який покладаються завдання щодо протидії правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави [34], а зокрема фінансового сектору, як невід'ємного елементу систем економічних відносин у державі.

6. Також варто згадати Закон України «Про Рахункову палату», яким визначаються особливі процедурні аспекти реалізації Рахунковою палатою її контрольно-наглядових функцій у сфері забезпечення законності під час реалізації фінансових правовідносин, пов'язаних із виконанням державного бюджету. Так, зокрема законом передбачається, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Фінансовий аудит полягає в перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій з бюджетними коштами. Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів [44]. Власне, діяльність Рахункової палати втілює в собі один із найбільш важливих та специфічних напрямків реалізації державної політики у сфері фінансового контролю. Але водночас ми маємо наголосити і на тому, що такий вид контролю має міжпредметний характер, оскільки межує із контролем у бюджетній сфері та є предметом не лише адміністративного й фінансового права,

але і декількох інших галузей, пов'язаних із відносинами щодо державних закупівель, організації фінансування місцевого самоврядування розвитку територій тощо.

Отже, доцільно зазначити, що основними недоліками рівня законодавчого забезпечення здійснення фінансового контролю, на наш погляд, є такі:

- недостатній рівень фіксації юридичної, а головне - кримінальної - відповідальності за порушення фінансової дисципліни та відсутність механізму контролю органами, що здійснюють фінансовий контроль за тим, як відбувається притягнення винних осіб до відповідальності. Таке розмежування функціонального навантаження створює ризики низького рівня ефективності фінансового контролю через відсутність цілісності ланцюжка причинно-наслідкового зв'язку між порушенням фінансової дисципліни та невідворотності відповідальності за це;

- на законодавчому рівні провідну роль відіграють норми, пов'язані із встановленням загальних засад та вимог до системи державного фінансового контролю, натомість їхня деталізація реалізується на рівні нормативно-правових актів галузевого чи інституційного рівнів;

- відсутність єдиного кодифікованого закону, який би регулював всі без винятку аспекти здійснення державного фінансового контролю, які містяться в таких законах, як Закони України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Отже, ми бачимо ознаки домінування галузевого підходу в системі фінансового контролю, що, з одного боку, диверсифікує зусилля суб'єктного складу такого контролю з боку держави, з іншого – ставить нормативно-правову складову механізму адміністративно-правового його забезпечення в залежність від інституційної. Така залежність доволі яскраво демонструється на рівні нормативно-правових актів підзаконного характеру, якими регулюється практичні аспекти реалізації державного фінансового контролю. При чому на перше місце

ви винесемо нормативно-правові акти, видані Кабінетом Міністрів України. Так особливу важливість для цілей цього дослідження мають такі нормативно-правові акти.

1. За рівнем актуальності та релевантності на перше місце доцільно поставити Постанову Кабінету Міністрів України «Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану» від 07.05.2022 р. № 561, якою передбачається, що Державна аудиторська служба України (далі – Держаудитслужба) виконує свої повноваження з урахуванням воєнного стану, а надання документів під час заходів державного фінансового контролю, зустрічних звірок, збору інформації та документування процесу державного фінансового контролю, реалізація матеріалів за його результатами здійснюються в паперовій та/або електронній формі [18].

2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про окремі заходи щодо забезпечення державного фінансового контролю» від 27 вересня 2022 р. № 1119, у якій з-поміж іншого закріплено Порядок проведення Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки. Цей Порядок визначає механізм проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки. Суб'єкти господарювання державного сектору економіки, щодо яких проводиться операційний аудит, та строки його проведення визначаються за рішенням Кабінету Міністрів України або за дорученням Прем'єр-міністра України. Основним завданням операційного аудиту є сприяння запобіганню незаконному, неефективному та нецільовому використанню державних коштів та/або майна, інших активів держави, здійснення контролю за цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), залучених під державні гарантії, суб'єктами господарювання державного сектору економіки [41]. Отже, Кабінет Міністрів України уповноважує Держаудитслужбу здійснювати фінансовий контроль стосовно всіх без винятку учасників суспільних відносин державної

форми власності. З одного боку, така ситуація – коли держава (в особі Держаудитслужби) перевіряє державу (в особі суб'єктів державного сектору економіки) має розглядатися як спосіб виконання державою своїх гарантій стосовно стабільного розвитку фінансових відносин, забезпечення фінансової безпеки держави, дотримання встановленого порядку в різних секторах та сегментах відносин, предметом яких виступають бюджетні кошти, а також один із напрямків забезпечення відповідальності посадових осіб за потенційно можливі зловживання тощо. Фактично Держаудитслужба виконує роль своєрідного арбітра, але правовий статус усіх без винятку учасників такого арбітражу є рівним, оскільки всі вони створюються державою. З іншого ж боку, така ситуація демонструє важливість та особливість реалізації Держаудитслужбою фінансового контролю саме у сфері фінансових відносин, де учасниками виступають суб'єкти публічного права. Така важливість пояснюється нами недопущенням Держаудитслужбою проявів корупції, запобігання розтраті державних коштів, оскільки саме в секторі державних фінансів існують найбільші ризики для фінансової стабільності та прозорості процесів перерозподілу фінансових ресурсів та бюджетних коштів.

3. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 27 березня 2019 р. № 252 має наступний, по відношенню до попередньої, рівень значущості для держави та для цілей фінансового моніторингу. Вказаний порядок визначає механізм проведення Держаудитслужбою державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання. При цьому особливість цього порядку полягає в тому, що його дія не поширюється на бюджетні установи. Державний фінансовий аудит діяльності суб'єкта господарювання за період, протягом якого проводився державний фінансовий аудит окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки, та за результатами якого складено аудиторський звіт, не проводиться за ініціативою органу

державного фінансового контролю. Такий аудит – це вид державного фінансового аудиту, що полягає в перевірці та аналізі стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю в суб'єктів господарювання [37].

4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 27 грудня 2018 р. № 1147 визначає механізм проведення Держаудитслужбою державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Це вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку і достовірності їх фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту [39].

5. Постанова Кабінету Міністрів України від 12 вересня 2018 р. № 740 «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів», який визначає механізм проведення Держаудитслужбою, державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів, спрямованого на проведення аналізу й перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проєктів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів) [38]. Отже, наведені три останні Постанови Кабінету Міністрів України виділяють особливості реалізації Держаудитслужбою державного фінансового контролю в різних сегментах

фінансового сектору. І хоча форма такого контролю є однаковою – державний фінансовий аудит – уряд вважає необхідним розробити та прийняти окремі порядки, що насправді тільки суттєво обтяжує нормативно-правове забезпечення фінансового контролю, робить його надмірно та штучно деталізованим із певними несуттєвими відмінностями, через що втрачається ефективність методичного забезпечення такого контролю. Крім того, така деталізація потребує відповідної диверсифікації системи фінансових санкцій та інших заходів реагування, зокрема компенсаторного характеру.

6. Варто також виокремити низку Постанов Кабінету Міністрів, якими регулюються окремі процедурні аспекти реалізації фінансового контролю. Так, Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 регулює деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, встановлюються вимоги до організації та проведення фінансового самоконтролю суб'єктами ладних повноважень, зокрема тих, які наділені повноваженнями здійснювати і такий ж контроль стосовно інших учасників фінансових відносин [17].

7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю органами державного фінансового контролю» від 08.08.2001 № 955, яка розроблена з метою впорядкування планування заходів державного фінансового контролю (державного фінансового аудиту та інспектування) в міністерствах, інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, у бюджетних установах і в суб'єктів господарювання державного сектору економіки, зокрема суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків акцій (часток) належать суб'єктам господарювання державного сектору економіки тощо [36].

8. Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550 «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами», яка визначає процедуру проведення інспектування в міністерствах та інших органах

виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і в суб'єктів господарювання державного сектору економіки, зокрема суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків акцій (часток) належать суб'єктам господарювання державного сектору економіки [40].

Отже, наведений вище перелік Постанов Кабінету Міністрів України та їх системний аналіз демонструють, що їх головний регуляторний акцент, головний вплив спрямовується на практичне забезпечення суб'єктів владних повноважень, і зокрема Держаудитслужби, визначеним інструментарієм здійснення державного фінансового контролю. Причому таке нормативно-правове забезпечення часто є доволі вузьким з точки зору правореалізації та/або сфери реалізації владно-управлінського впливу. Деякі постанови уряду відверто дублюються, наприклад, Постанови Кабінету Міністрів України від 27 вересня 2022 р. № 1119 та від 28.09.2011 № 1001, відрізняючись лише сферою застосування та правовим режимом об'єктів фінансового контролю, що лише надмірно навантажує методичне, інформаційно-аналітичне та інше забезпечення такого контролю.

Важливо також звернути увагу і на той недолік, що Кабінет Міністрів України в жодному нормативно-правовому акті не визначає характер ієрархічних зав'язків між різними суб'єктами, на які покладається обов'язок реалізації фінансового контролю. Надзвичайно мало уваги приділено громадському контролю за процесом здійснення фінансового контролю як окремою функцією державного управління, за якою також необхідно встановити нагляд з боку громадськості, як того вимагають принципи організації демократичного суспільства, а також принципи ЄС, інтеграція до складу якого відбувається все швидшими темпами.

Доцільно звернути увагу на той факт, що Кабінет Міністрів України суттєво скоротив кількість органів, які здійснюють державний фінансовий контроль, виокремивши провідну роль Держаудитслужби. Хоча ця роль простежується не через її особливий правовий статус чи становище щодо інших суб'єктів здійснення такого контролю, а розкривається через надмірне функціональне

навантаження та детермінацію форм реалізації нею фінансового контролю стосовно різних учасників та в різних сегментах фінансового сектору країни.

Усе це обумовлює необхідність проаналізувати низку нормативно-правових актів, які видає Держаудитслужба, а також Міністерство фінансів України та якими забезпечуються окремі елементи реалізації нею покладених державою завдань із забезпечення контрольної діяльності в усьому фінансовому секторі.

Звернемо увагу на низку нормативно-правових актів, як-от: Наказ Держаудитслужби від 14.09.2016 року № 82 «Про затвердження Методичних рекомендацій з питань інформування про виявлені Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами фінансові операції, які підлягають фінансовому моніторингу»; Наказ Держаудитслужби від 30.07.2018 № 166 «Про затвердження Методики оцінювання роботи із забезпечення прав осіб з інвалідністю в Держаудитслужбі та її міжрегіональних територіальних органах»; Наказ Держаудитслужби від 24.06.2020 № 168 «Про затвердження Інструкції з організації внутрішнього контролю в Держаудитслужбі та її міжрегіональних територіальних органах»; Наказ Держаудитслужби № 261 від 09.11.2018 «Деякі питання планування»; Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 26.10.2005 р. № 319 «Про затвердження Інструкції з планування діяльності органів державного фінансового контролю»; Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту»; Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2020 року № 647 «Про затвердження Методики визначення автоматичних індикаторів ризиків, їх переліку та порядку застосування» тощо.

Власне наведені нормативно-правові акти у сфері фінансового моніторингу дають нам право зробити такі висновки:

по-перше, вони мають переважно методично-забезпечувальний характер, оскільки стосуються дискреції процедур фінансового контролю у сфері фінансових відносин. У них простежується слабкий імперативний механізм впливу на процеси фінансового моніторингу. Держаудитслужба, як власне й Міністерство фінансів України, у більшості випадків здійснює методичне

забезпечення та координаційний супровід процесу фінансового контролю;

по-друге, системний аналіз наведених нормативно-правових актів демонструє, що вони не мають системного характеру. Вони забезпечують лише фрагментарні процедурні аспекти, які охоплюють своїм правозастосовним впливом лише окремі сегменти фінансового сектору або діяльність окремих суб'єктів відносин фінансового контролю.

Підсумовуючи викладене вище, зазначимо, що сучасний стан нормативно-правового забезпечення фінансового контролю в Україні не повною мірою відповідає тим завданням та вимогам, які висуває держава, та тим очікуванням, які панують у соціумі, формуючи відповідні суспільні запити. На нашу думку, нормативно-правовому забезпеченню не вистачає певної цілісності, скоординованості та співвідносності механізмів та інструментів реалізації державного фінансового контролю. Уявляється наявність великої кількості нормативно-правових актів, переважно галузевого спрямування, без їх зв'язувальної ланки. Така відсутність, на наш погляд, має бути усунута за рахунок прийняття Постанови Кабінету Міністрів України «Про систематизацію та координацію заходів державного фінансового контролю» (далі – Постанова про систематизацію). Ця Постанова уявляється нам своєрідним кодифікованим актом на субзаконному рівні, тобто актом, який об'єднує, координує та систематизує діяльність суб'єктів владних повноважень з реалізації окремих заходів, форм та застосування інструментів фінансового контролю. На наше глибоке переконання, такий нормативно-правовий акт саме у формі Постанови Кабінету Міністрів України сприятиме ефективній діяльності всіх суб'єктів владних повноважень на виконання Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Отже, ми пропонуємо таку структуру та зміст Постанови про систематизацію:

Розділ I. Загальні засади систематизації та координації у сфері державного фінансового контролю має містити принципи, цілі, завдання реалізації фінансового контролю, а також закріплювати, що систематизація такого контролю полягає у формуванні відносин координації та кооперації зусиль

органів державної влади, на які покладається функція такого контролю в різних сегментах фінансового сектору. Іншими словами, у цьому розділі мають бути перелічені абсолютно всі органи державної влади, які долучаються до процесу фінансового контролю, що, з одного боку, підвищить рівень прозорості законодавства, з іншого, унеможливить перевищення такими органами повноважень у сфері реалізації фінансового контролю. Отже, ми досягнемо головної мети – детермінуємо чітко та однозначно весь контур державної політики у сфері фінансового контролю. Що ж стосується координації діяльності всіх владних суб'єктів, то тут варто зауважити на необхідності передбачити такий інструмент його практичної реалізації, який суттєво підвищить ефективність взаємодії між такими суб'єктами, яка унеможливить дублювання їхніх повноважень. Про це нами буде вестись мова в наступному підрозділі.

Розділ II. Розподіл сфер відповідальності за проведення фінансового контролю. Цей розділ має містити норми, а фактично дублювати положення відповідних законів та підзаконних актів, в яких визначаються завдання, обсяг компетенцій та форми реалізації відповідними органами державної влади фінансового контролю. Наголошуємо, що норми цього розділу мають бути детерміновані так, щоб усунути дублювання повноважень. Єдиним винятком є Держаудитслужба, яка визнається державною провідним суб'єктом здійснення фінансового контролю у всіх без винятку секторах фінансового ринку, зокрема і в банківській сфері. Це означає, що всі інші суб'єкти мають координувати власну діяльність з діяльністю Держаудитслужби, але це не означає підпорядкування. Так, ми наполягаємо на тому, щоб у цьому розділі передбачити повноваження Держаудитслужби, яка може залучати один або декілька інших суб'єктів фінансового контролю для його реалізації у тій чи іншій сфері фінансових відносин, яка є об'єктом регулювання з боку відповідних суб'єктів владних повноважень. Така опція дасть можливість оптимізувати ресурси для проведення фінансового контролю та суттєво підвищить рівень його утилітарності та ефективності.

Розділ III. Форми координації та способи індивідуалізації фінансового

контролю. У цьому розділі ми пропонуємо закріпити дві форми кооперації: координація діяльності суб'єктів фінансового державного контролю під методичним, інформаційно-аналітичним супроводом Держаудитслужби; консолідація ресурсного та інформаційно-аналітичного забезпечення суб'єктів державного фінансового контролю, що має бути втілене у відповідному додатковому інституціональному втіленні, що буде нами проаналізовано в наступних підрозділах. Також у цьому розділі необхідно передбачати процедури проведення державного фінансового контролю в усіх сегментах фінансового сектору та визначити особливості (без дублювання повноважень та інструментів) контролю суб'єктів фінансових відносин, і особливо відносин з приводу перерозподілу бюджетних коштів. Тому цей розділ має стати найбільшим за обсягом та найбільш детальною систематизацією норм правореалізації та правозастосування суб'єктами владних повноважень.

Розділ IV. Система забезпечення та супроводу фінансового контролю. Цей підрозділ має містити норми, якими визначаються джерела ресурсного забезпечення проведення всіх без винятку процедур фінансового контролю, також містити механізм ефективного перерозподілу таких ресурсів між всіма суб'єктами владних повноважень, на які покладається обов'язок виконувати контрольну функцію. Важливим елементом цього розділу має стати положення, відповідно до якого одним із джерелом ресурсів для забезпечення фінансового контролю держава визнає кошти міжнародних організацій, зокрема FATF.

Розділ V. Система юридичної відповідальності за порушення фінансової дисципліни та вимог щодо реалізації фінансового контролю. Незважаючи на те, що ми говоримо про Постанову Кабінету Міністрів України, все ж таки пропонуємо кодифікувати всі без винятку види та форми юридичної відповідальності у випадку порушення об'єктами перевірок під час фінансового контролю та їхніми посадовими особами положень фінансової дисципліни та порядку реалізації фінансових відносин.

Отже, ми пропонуємо прийняти нормативно-правовий акт, у якому будуть зібрані та уніфіковані всі без винятку заходи у засоби фінансового контролю в

Україні. Також саме цією Постановою про систематизацію ми пропонуємо оптимізувати інституційну складову забезпечення фінансового контролю в Україні.

3.3. Інституційні засади реалізації фінансового контролю в Україні

Ефективність фінансового контролю напряду залежить від того, як саме побудована система державних органів, які відповідають за реалізацію цього виду контрольної функції держави. Декларування амбіційних цілей фінансового контролю, репрезентація прогресивних форм та методів його здійснення, імплементація європейських та кращих міжнародних стандартів проведення контрольних заходів – усе це є лише функціональним наповненням тієї системоутворювальної ланки його безпосереднього здійснення, яка проявляється в інституціональному його забезпеченні.

Досліджуючи механізм адміністративно-правового забезпечення державного фінансового контролю, ми дійшли висновку, що інституційна його складова виступає важливим елементом, від якого напряду залежить ефективність та повнота його забезпечення, досяжність мети його здійснення, але головне – інституційна складова втілює в собі правоохоронну функцію державу в аналізованій сфері. Отже, суб'єктний склад реалізації фінансового контролю відповідає одночасно і за повноту та ефективність, і за транспарентність державної політики у сфері фінансового контролю та фінансової дисципліни.

Ми маємо акцентувати увагу на тому, що коли ми говоримо про інституційне забезпечення, ми розуміємо не лише сукупність владних суб'єктів. Так, дійсно, органи державної влади, набуваючи певного статусу, реалізують контрольні функції держави, але якщо кожен із таких органів буде виконувати покладені на нього завдання, то досяжність загальної мети державного фінансового контролю залишатиметься під питанням, оскільки головна цінність полягає в консолідації зусиль таких суб'єктів, їхнього ресурсного забезпечення, а також функціонального навантаження. Окремо, самотійно від інших, органи державної влади не здатні повною мірою реалізувати всю сукупність цілей та

завдань фінансового контролю, оскільки позбавлені важливої складової – синергетичного ефекту. Саме в синергії полягає онтологічний зміст взаємодії органів державної влади, що реалізують фінансовий контроль.

Саме тому, ми наголошуємо на тому, що для цілей цього дисертаційного дослідження важливим є не стільки суб'єктний склад, скільки характер ієрархічних зав'язків, які встановлюються між всіма суб'єктами державного фінансового контролю. Характер таких зав'язків, їхнє спрямування, а також зміст комунікацій, які відбуваються між ними, за такими ієрархічними ланками – усе це й обумовлює ефективність та ступінь досяжності основної мети фінансового контролю в кожному конкретному сегменті фінансового сектору держави.

А правові акти, якими регулюється їхня діяльність, частіше за все не лише не забезпечують системність державного фінансового контролю, а, навпаки, спричиняють дублювання й паралелізм у його здійсненні [51, с. 98-99]. В. Ф. Піхоцький зазначає, що «формування єдиної системи державного фінансового контролю, на наш погляд, неможливе без урахування як чинної законодавчої та нормативно-правової бази, так і напрацьованих пропозицій щодо формування та зміцнення незалежного фінансового контролю, правових основ його здійснення, структури й організації; формування єдиної системи державного фінансового контролю відповідно до мети її створення; законодавчого визнання Рахункової палати України вищим органом державного фінансового контролю з наданням повноважень координаційного центру в системі органів фінансового контролю; розмежування повноважень органів державного фінансового контролю під час проведення контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності; вдосконалення і координації діяльності контролювальних органів у єдиній системі державного фінансового контролю» [31, с. 77-82]. Також варто відмітити позицію науковців В. О. Рядінська, Ю. О. Костенко, Г. О. Петренко, що «основною метою фінансового контролю підвищення ефективності, результативності використання фінансових ресурсів, забезпечення суспільства якісними соціальними послугами, досягнення відкритості діяльності органів влади та державного сектора економіки загалом. У цьому контексті особливої актуальності набуває подальше

вдосконалення системи організації внутрішнього аудиту як однієї з форм державного фінансового контролю за публічними фінансами» [45, с. 287].

До речі, ми не погоджуємося із тим, що вчений провідну роль відводить саме Рахунковій палаті. На наш погляд, те місце, яке вона займає на сучасному етапі – забезпечення здійснення фінансового контролю у сфері бюджетних відносин та перерозподілу державних фінансів є достатнім, а тому її функціональне навантаження недоцільно розширювати. Загалом, якщо використати результати проведеного нами аналізу нормативно-правового забезпечення фінансового контролю в державі, то ми можемо відобразити інституційну складову такого контролю так (рис. 3.1.).

Для того, щоб система фінансового контролю була ефективною, необхідно, щоб на всіх рівнях управління економікою функціонували спеціальні контролюючі органи. Ці органи повинні мати не лише необхідну кваліфікацію для здійснення контрольних заходів, але й здатність об'єднувати інші органи з контрольними повноваженнями та забезпечувати необхідний розподіл завдань і співпрацю між ними.

Це важливо для забезпечення координації та синхронізації контрольних дій, ефективного використання ресурсів та досягнення максимальних результатів. Єдина система фінансового контролю, що об'єднує різні контролюючі органи, дозволить забезпечити комплексний та всебічний контроль за фінансовою діяльністю, уникнути дублювання функцій та забезпечити взаємодію між різними контрольними структурами.

Крім того, така система сприятиме ефективному розподілу завдань і ресурсів між контролюючими органами, що дозволить досягти оптимального використання наявних ресурсів та забезпечити більш швидку та результативну реакцію на виявлені порушення.



Рис. 3.1. Схематичне зображення інституційної складової системи фінансового контролю в Україні (складено автором)

Тобто ефективність та дієвість єдиної системи державного фінансового контролю залежить від успішного розв'язання питання щодо побудови її організаційної структури, яка має бути оптимальною для теперішнього розвитку держави та достатньо мобільною для подальшої її модифікації. У багатьох наукових дослідженнях по-різному розкривається зміст організаційної структури системи державного фінансового контролю [29, с. 64-65]. Отже, під час формування єдиної системи державного фінансового контролю основними мають стати такі складові: сукупність органів державного фінансового контролю; взаємовідносини між цими органами й органами державної влади; встановлення ієрархії контролюючих органів; перелік об'єктів контролю; визначення підконтрольних суб'єктів; перелік інструментарію (форм, методів, засобів тощо),

які можуть бути застосовані конкретними суб'єктами контролю; права, обов'язки, відповідальність суб'єктів контролю і підконтрольних об'єктів.

Наголошуємо на тому, що на рис. 3.1. ми подали схематичне уявлення інституційної будови системи фінансового контролю, але хоча таке уявлення й узагальнене, однак ми свідомо не ставимо жодних зв'язків між суб'єктами владних повноважень один між одним, оскільки такі зв'язки недетерміновані належним чином у національному законодавстві. За характером підпорядкування та правовим статусом Міністерство фінансів України мало б стояти на щабель вище за всі інші органи державної влади, окрім звісно Кабінету Міністрів України, однак це прямо не передбачено законодавством. Більше того, держава свідомо визнає саме Держаудитслужбу головним суб'єктом фінансового контролю, основним органом державної влади, на який покладається обов'язок реалізації такого контролю в усіх сегментах фінансового сектору. Міністерство фінансів здійснює повний спектр державно-владних функцій стосовно всієї маси фінансових відносин, зокрема регуляторний вплив на суб'єктів таких відносин.

Натомість Держаудитслужба виступає своєрідним інструментом контролю за фінансовим сектором, який, до речі, активно використовує і саме Міністерство фінансів. Але знову ж таки не варто зводити весь функціональний потенціал Держаудитслужби до виконання механістичних функцій аналізу, моніторингу, нагляду, реагування на порушення фінансового законодавства та фінансової дисципліни. Провідна роль Держаудитслужби, на нашу погляд, має розкриватися через той інформаційно-аналітичний потенціал, кадрове забезпечення та методологічну спрямованість діяльності служби, що у своїй сукупності здатні перетворити її на потужний драйвер та центральний елемент динамічної складової механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю.

У цьому контексті і відбуватиметься аналіз сучасного стану інституційного забезпечення сфери фінансового контролю, аналіз його інституційного середовища на предмет не стільки вдосконалення правового статусу окремих органів державної влади, скільки на пошук оптимальної моделі чи форми їхньої

взаємодії, побудови ефективних взаємозв'язків, спрямованих на координацію та кооперацію зусиль із фінансового контролю. Власне з цих же позицій ми не звертаємо увагу і на детальний аналіз правових норм, якими регулюється діяльність окремих органів державної влади під час здійснення ними фінансового контролю. Ми вважаємо, що недоліки такого регулювання та забезпечення можуть бути усунуті за рахунок формування ефективної системи взаємодії між окремими елементами інституційного середовища.

До речі, щодо самої характеристики інституційного середовища доцільно звернутися до праць Н. Бугай, яка пропонує його визначати через «сукупність найбільш вагомих економічних, правових, суспільних та соціальних правил, які визначають межі діяльності та впливу інструментів фінансового регулювання на економічний розвиток країни. Складовими інституційного середовища також є ступінь розвитку взаємовідносин суб'єктів фінансової системи, зниження рівня трансакційних витрат, довгостроковий характер економічних взаємовідносин. При цьому якість функціонування системи інститутів регулювання визначає здатність органів державного управління формувати і реалізовувати положення економічної політики, спрямованої на стимулювання соціально-економічного розвитку країни» [5, с. 25-27]. На перший погляд таке визначення дає уявлення про те, що інституціоналізація фінансового контролю розкривається не стільки через суб'єктну будову органів, які його здійснюють, скільки через сукупну особливість усіх елементів механізму адміністративно-правового його забезпечення.

На наше ж глибоке переконання, першочергове значення для інституційного забезпечення фінансового контролю має архітекtonіка будови взаємодії між суб'єктами державного фінансового контролю. З цього приводу П. К. Германчук вказує, що «суб'єктами державного фінансового контролю є юридичні особи, які від імені держави відповідно до врегульованих правових норм здійснюють моніторинг і інші форми контролю за діяльністю суб'єктів господарювання щодо дотримання ними встановлених обмежувальних параметрів щодо обігу фінансових ресурсів» [12, с. 35]. Такий підхід дослідника свідчить, що роль суб'єктів аналізованого типу контролю розкривається через органи, які

виступають його замовниками та реалізаторами.

Своєю чергою, І. Б. Стефанюк критеріями віднесення до суб'єктів державного фінансового контролю вважає «приналежність суб'єкта фінансового контролю до органу державної влади або державного управління; наділення посадових та/або службових осіб суб'єкта фінансового контролю державно-владними повноваженнями; наявність права здійснювати контроль у будь-якій формі власної діяльності чи діяльності інших суб'єктів щодо обліку, руху, формування й використання фінансових ресурсів держави» [46, с. 87-88]. Але більш прогресивним ми вважаємо підхід, запропонований В. Ф. Піхоцьким, який до суб'єктів державного фінансового контролю відносить органи, уповноважені на здійснення такого виду контролю, носії контрольних функцій стосовно об'єкта контролю, органи державної влади і управління, які формують систему органів державного фінансового контролю [31, с. 47]. Такий підхід дещо обмежує можливість віднесення до системи інституційного забезпечення фінансового контролю низку правоохоронних органів, які не отримали конкретного втілення у власних компетенціях здійснювати фінансовий контроль, але які реалізують притягнення винних осіб, виявлених під час такого контролю, до відповідного виду юридичної відповідальності, зокрема і до кримінальної.

Подібний критерій – компетенційне навантаження – використовує також Л. К. Воронова, коли наголошує на необхідності наділення суб'єктів державного контролю владними повноваженнями для досягнення його цілей [10, с. 86]. На наш погляд, така конструкція, як «владні повноваження» не сприяє широкому охопленню всіх суб'єктів фінансового контролю, оскільки, наприклад, інститути громадянського суспільства та інші неурядові організації, які забезпечують окремі процедури його реалізації чи залучаються державою до такого контролю (незалежний аудит тощо), не наділені владними повноваженнями. Такі повноваження реалізуються тим органом державної влади, який залучив та забезпечує діяльність відповідного суб'єкту.

Ми маємо звернути увагу на доволі цікавий підхід, який пропонує І. І. Давидова. Так, дослідниця вказує, що розвиток інституційних засад фінансової

системи країни відбувається не лише відповідно до умов функціонування фінансового сектору та особливостей національного законодавства, але і з урахуванням наявного суспільного запиту [15, с. 52-53]. Це означає, що, наприклад, якщо в суспільстві існує потреба проведення фінансового контролю на предмет виявлення та знищення корупційних проявів, то до такого контролю воно прагне отримати прямий доступ через власні інститути громадянського суспільства.

Ми погоджуємося із таким твердженням, адже якщо ми говоримо про ефективність фінансового контролю, то нам варто розуміти, що саме такі неурядові, позбавлені програмування своєї діяльності інституції, і здатні розширити потенціал методичного та практичного забезпечення здійснення державного фінансового контролю. Потенціал криється не в тому, чи виконані всі завдання, чи реалізовані всі функції, а в тому, наскільки прогресивно та гнучко й адаптивно можуть підходити інститути громадянського суспільства до оцінювання реального стану реалізації фінансових відносин та виявлення навіть скритих порушень фінансової дисципліни. Це не дає змоги передбачати об'єктам, які контролюються, як буде відбуватися власне цей контроль, оскільки у випадках із органами державної влади всі можливості та процедури останніх викладені у відповідних нормативно-правових актах, а це дає змогу заздалегідь до нього підготуватися.

Ще більш нетривіальним є підхід А. Ю. Жарікова, який, аналізуючи засади формування системи бюджетно-податкового регулювання, демонструє, що суб'єктами фінансового контролю можуть бути будь-які органи, які мають реальну здатність провести такий контроль у межах та на засадах, визначених законодавством [21, с. 82-84]. Ми не відкидаємо транспарентність та передбачуваність як вимоги до системи фінансового контролю, як це може здатися. Навпаки, ми вважаємо, що така транспарентність забезпечить дотримання органами державної влади встановлених контурів реалізації фінансового контролю та унеможливить порушення прав суб'єктів приватного сектору або суб'єктів, що мають приналежність до держави, але виступають

об'єктом фінансового контролю, зокрема і внутрішньогалузевого.

Натомість В. П. Дудко зазначає, що суб'єкти фінансового контролю – це державні органи, установи та організації, їхні структурні підрозділи, органи місцевого самоврядування, а також окремі особи, які, відповідно до чинного законодавства, наділені контрольними функціями щодо формування публічних фондів коштів, їх розподілу та використання; управління державним чи комунальним майном [16, с. 44]. Такий підхід видається нам надмірно академічним та не відповідає реальним сучасним потребам побудови системи взаємозв'язків між контролювальними органами.

У контрольному процесі суб'єктами виступають носії прав і обов'язків – особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю підприємства (установи, організації), а також право втручатися в його оперативну діяльність, притягувати винних до відповідальності [54, с. 13-14]. Таке уявлення про суб'єктів фінансового контролю дійсно має панувати, оскільки контроль як функція повинен мати своє логічне завершення. Якщо розглядати фінансовий контроль з точки зору теорії державного управління, то за його результатами має відбуватися одна з двох подій: мають бути сформовані програмні корективи, які має прийняти об'єкт контролю з метою усунення недоліків у своїй діяльності, порушень законодавства тощо; мають бути ідентифіковані протиправні дії, особи які їх вчинили, та притягнуті до відповідної форми юридичної відповідальності.

З точки зору правової науки результатом фінансового контролю мають стати рекомендації щодо усунення недоліків правозастосовної та правореалізаційної діяльності в процесі здійснення фінансових відносин, виконання фінансових обов'язків, дотримання вимог фінансової дисципліни. Тобто з точки зору правової науки фінансовий контроль спрямований на корегування правових деформацій, що виникають під час реалізації об'єктами такого контролю кола своїх прав та можливостей у сфері фінансових правовідносин. Це розкриває правоохоронний зміст контрольної діяльності, а тому ми наголошуємо на необхідності уведення до складу суб'єктів фінансового

контролю, а отже, до складу його інституційного забезпечення саме правоохоронних органів, які здатні ефективно протидіяти порушення фінансової дисципліни та законодавства у відповідній сфері.

Такі органи позбавлені повноважень щодо проведення контролю як сукупності заходів, вони скоріше за все реагують на такі порушення за результатами контролю, а їхня реакція з-поміж іншого сприяє корегуванню та виправленню недоліків у здійсненні фінансових відносин в окремому сегменті фінансового сектору.

Хоча варто також навести і точку зору А. В. Хмелькова, який вважає, що «суб'єкт державного фінансового контролю – це орган законодавчої або виконавчої державної влади, створений винятково для сприяння зміцненню фінансового становища держави, економічному зростанню шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежувальних параметрів фінансового й економічного розвитку, через забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження об'єктами контролю предмета контролю, що належить державі, за допомогою форм контролю та методів контролю, що реалізуються всіма способами, прийомами та інструментарієм» [48, с. 91]. Таку «винятковість», про яку веде мову дослідник, ми свідомо вилучаємо та виносимо за дужки, оскільки фінансовий контроль передусім має на меті дотримання вимог реалізації фінансових відносин у спосіб, визначений у законодавстві, а не проведення контрольних процедур окремими суб'єктами саме державної влади. Більше того, акцент дослідника на законодавчу гілку влади підміняє функціональні зони таких суб'єктів, поширюючи їх на зону відповідальності органів виконавчої влади. Це може призвести до конфлікту інтересів на рівні гілок влади.

Законодавець бере участь у формуванні засад, визначенні контурів, принципів та способів і форм реалізації фінансового контролю, але не здійснює його самостійно, оскільки такі повноваження покладаються на відповідні органи виконавчої влади. Саме тому, відображаючи структурне бачення інституційного

забезпечення фінансового контролю (рис. 3.1.), ми свідомо уникаємо органів законодавчої влади, хоча і залишаємо правотворчий елемент в особі Кабінету Міністрів України та інших органів державної влади. Але їхня правотворчість належить до потреб впорядкування правозастосування саме норм законів.

У цілому В. М. Прасюк слушно зауважує, що суб'єктами фінансового контролю можна вважати органи публічного адміністрування, зокрема спеціалізовані державні органи фінансового контролю, органи місцевого самоврядування, установи та організації, їхні структурні підрозділи, які наділені контрольними повноваженнями, мають суб'єктивні права та виконують спеціальні юридичні обов'язки щодо управління (формування, розподілу, використання, розпорядження) публічними фінансовими ресурсами та несуть відповідальність, встановлену нормами права [32, с. 72-77]. Це визначення охоплює низку важливих для нас елементів, таких як: наділення владними повноваженнями, а не їхня беззаперечність, яка походить від правового статусу; сфера здійснення контролю визначена як сфера публічних фінансів; втілення правоохоронної функції через деталізацію інституту притягнення до відповідальності.

Огляд наукової літератури з питань контролю дозволяє стверджувати, що на сьогодні повністю не розкрито механізм використання принципів організації та здійснення фінансового контролю. Між тим вони є методологічною основою для проведення контрольних заходів на всіх рівнях управління економікою [8, с. 31]. Натомість наведене визначення має суттєвий недолік, оскільки стосується всього процесу управління, а не суто його окремої функції – контролю. Отже, ми вважаємо за необхідне запропонувати авторське бачення інституційного забезпечення фінансового контролю, яке розкривається переважно через його суєтний склад та детермінує його як сукупність інституційних проявів механізму та апарату держави, а також недержавного сектору та міжнародних органів у сфері фінансового контролю, які у своїй взаємодії та кооперації виконують цілі та завдання фінансового контролю, проголошені державою, реалізуючи всю повноту процедур та функціональних можливостей із виявлення порушень встановленого законодавством порядку здійснення фінансових відносин чи

порушення вимог до фінансової дисципліни, розроблення пропозицій з приводу їх усунення, а також притягнення винних осіб до відповідної юридичної відповідальності.

Варто наголосити, що в найбільш концентрованому вигляді підходи до організації фінансового контролю в промислово розвинених країнах сформульовані в Лімській декларації про керівні принципи фінансового контролю, прийнятої на IX Конгресі міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (далі – ІНТОСАІ). Декларація закріплює, що незалежні органи державного бюджетно-фінансового контролю є неодмінним атрибутом демократичного суспільства, обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими ресурсами. У Декларації наведено узагальнений досвід організації і діяльності державних органів фінансового контролю різних країн у сучасних умовах з урахуванням розмаїтості систем управління, специфіки фінансово-економічної організації господарської діяльності і практики контрольної роботи. Лімська Декларація вказує, що для досягнення раціонального і ефективного управління державними фінансовими ресурсами необхідно невідкладно створити в кожній державі вищий орган фінансового контролю, незалежність якого має бути закріплена в законодавчому порядку [26]. Враховуючи викладене вище, ми знову ж таки наголошуємо на тому, що в значенні центрального органу у сфері здійснення фінансового контролю варто визнати Держаудитслужбу, про що доцільно деталізувати в положенні про неї, але не зрівнювати її із правовим статусом міністерства.

Крім того, ми пропонуємо суттєво підвищити ефективність інституційного забезпечення здійснення фінансового контролю шляхом запровадження спеціального механізму інформаційно-аналітичної та функціональної координації та кооперації органів фінансового контролю, який стане важливим елементом для досягнення синергетичного ефекту від співробітництва та об'єднання функціональних спроможностей всіх без винятку суб'єктів, що здійснюють фінансовий контроль (рис. 3.2.). Отже, сутність запропонованого нами механізму полягає у виділенні в структурі Держаудитслужби Інформаційно-аналітичного

координаційного центру у сфері фінансового контролю. Його головне призначення полягає в об'єднанні зусиль органів державної влади, на які покладено функції реалізації фінансового контролю, шляхом уніфікації методичного, інформаційно-аналітичного забезпечення їхньої діяльності.

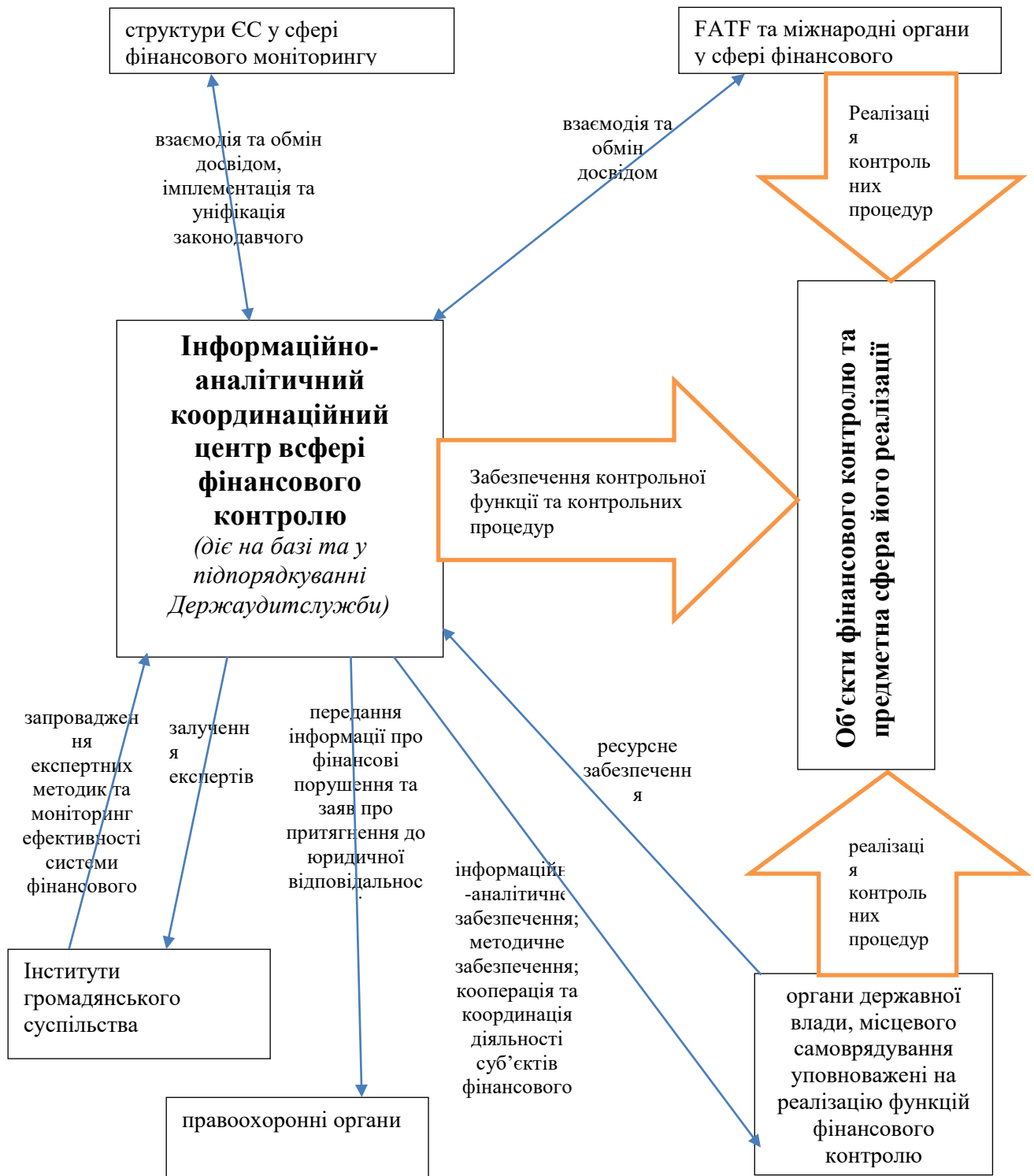


Рис. 3.2. Механізм інформаційно-аналітичної та функціональної координації та кооперації органів фінансового контролю (складено автором)

Інформаційно-аналітичний координаційний центр у сфері фінансового контролю діє на базі Держаудитслужби, що передбачає покладення на неї функцій із ресурсного забезпечення діяльності такого центру. Цей центр безпосередньо не виконує контрольних процедур, але його діяльність спрямована на всебічне забезпечення їх виконання органами державної влади. Тобто він безпосередньо координує та спрямовує діяльність суб'єктів владних повноважень на конкретні напрямки здійснення контрольних процедур. Крім того, цей центр здійснює інформаційно-аналітичне забезпечення суб'єктів фінансового контролю.

За результатом такого контролю центр передає інформацію про фінансові порушення та заяву про притягнення до юридичної відповідальності до правоохоронних органів, чим залучає їх до системи фінансового контролю та робить його результати значно утилітарнішими.

Інформаційно-аналітичний координаційний центр у сфері фінансового контролю повинен діяти на базі Держаудитслужби, що передбачає покладення на неї функцій із ресурсного забезпечення діяльності такого центру. Цей центр безпосередньо не виконуватиме контрольних процедур, але його діяльність повинна бути спрямована на всебічне забезпечення їх виконання органами державної влади. Тобто він повинен безпосередньо координувати та спрямовувати діяльність суб'єктів владних повноважень на конкретні напрямки здійснення контрольних процедур. Крім того, цей центр повинен здійснювати інформаційно-аналітичне забезпечення суб'єктів фінансового контролю.

Важливим елементом функціонування запропонованого нами механізму є обов'язкова співпраця Інформаційно-аналітичного координаційного центру у сфері фінансового контролю із органами, що реалізують фінансовий контроль у країнах ЄС, а також із FATF та іншими міжнародними органами у сфері фінансового контролю. Таким шляхом відбуватиметься пряма імплементація закордонного досвіду у вітчизняну практику здійснення фінансового контролю, а також досягатимуться цілі уніфікації вітчизняного та європейського законодавства в аналізованій сфері. Така співпраця розширюватиме спроможність інформаційно-аналітичного забезпечення проведення фінансового контролю, а

також значно підвищуватиме якість методологічного забезпечення органів, що його здійснюють.

Нормативно-правове закріплення функціонування такого механізму, а також такого центру нами пропонується ввести до відповідного розділу положення про систематизацію, структурна будова якого була запропонована нами в попередньому підрозділі. Ми також наполягаємо на тому, що Інформаційно-аналітичний координаційний центр у сфері фінансового контролю безпосередньо не виконує владних функцій, тобто його акти не мають імперативного характеру для діяльності інших суб'єктів фінансового контролю. Натомість рекомендації, рішення та інші втілення правореалізаційної діяльності суб'єктів фінансового контролю, що виробляються таким центром, можуть стати підставою для прийняття розпорядчих актівуповноважених на це органів держави.

Отже, ми пропонуємо підвищити ефективність реалізації фінансового контролю, а також надати більшої стабільності та гнучкості системи такого контролю за рахунок запровадження механізму інформаційно-аналітичної та функціональної координації та кооперації органів фінансового контролю. З одного боку, він виступає окремим елементом механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю, з іншого – потужним засобом координації всього суб'єктного складу системи його реалізації. Крім того, його впровадження здатне суттєво підвищити утилітарність форм та методів здійснення фінансового контролю в Україні.

3.4. Форми і методи здійснення фінансового контролю в Україні

Нормативно-правове забезпечення реалізації фінансового контролю визначає з-поміж іншого обсяги, контури та межі владно-управлінського впливу суб'єктів такого контролю на об'єкти та предметні сфері його здійснення. Крім цього, на рівні законодавства визначається і побудова інституційної складової механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю. Але головним призначенням нормативно-правових актів в аналізованій сфері є те, що вони закладають засади функціонального наповнення фінансового контролю. Це

своєрідна серцевина, онтологічна сутність контрольної діяльності, яка розкривається через форми та методи її здійснення.

Цілком логічним буде зауваження про те, що функціональна складова та її конкретний прояв у формах фінансового контролю є не первинною, а похідною одночасно і щодо його інституційного забезпечення, і стосовно нормативно-правового. Так, сукупність та зміст форм фінансового контролю залежить від функціонального навантаження на відповідні органи, що його реалізують. Враховуючи те, що нами зроблені висновки про недовго системність його здійснення та нормативно-правового забезпечення, ми уявляємо, що ті ж самі проблеми: дублювання процедур, недостатній рівень уніфікації законодавства та відсутність чітких ієрархічних зв'язків між різними органами державної влади, які його здійснюють – екстраполуються у сфері функціонального забезпечення такого контролю.

Ми наголошуємо, що в межах цього підрозділу проведемо аналіз сучасного стану форм та методів його здійснення на предмет пошуку системних недоліків та потенціалу для їх виправлення. Аналізуючи основні форми здійснення фінансового контролю, передусім звернемося до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Так, відповідно до ст. 2 цього законодавчого акту, «державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі» [43].

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їхня оцінка

викладаються у звіті [43]. Відповідно до ст. 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка має забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті. На підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період їхньої фінансово-господарської діяльності, відповідно до цього закону, проведено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою органу державного фінансового контролю не проводиться [43].

Відповідно до ст. 5 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», контроль за дотриманням законодавства у сфері закупівель здійснюється шляхом проведення моніторингу закупівлі в порядку, встановленому Законом України "Про публічні закупівлі", під час проведення перевірки закупівель, а також під час державного фінансового аудиту та інспектування. Порядок та підстави проведення органом державного фінансового контролю перевірок закупівель встановлюються Кабінетом Міністрів України. Перевірка закупівель у замовників проводиться за місцезнаходженням юридичної особи, що перевіряється, чи за місцем розташування об'єкта права власності, щодо якого проводиться перевірка, і полягає в документальному та фактичному аналізі дотримання замовником законодавства про закупівлі. Результати перевірки закупівель викладаються в акті перевірки закупівель. Моніторинг закупівлі здійснюється за місцезнаходженням органу державного фінансового контролю [43].

Отже, основні форми фінансового контролю, які використовує Держаудитслужба, закріплені в одному законодавчому акті, що в певний спосіб спрощує розуміння контурів її контрольної діяльності, з іншого – знижує рівень прозорості державної політики в аналізованій нами сфері, оскільки передбачається, що інші органи державної влади застосовують інші форми

контролю, але їх ідентифікувати значно складніше, оскільки вони розпорошені по різних нормативно-правових актах.

Так, зокрема системний аналіз Постанов Кабінету Міністрів: «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів» від 12 вересня 2018 р. № 740; «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 27 грудня 2018 р. № 1147; «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 27 березня 2019 р. № 252 демонструє наявність певних різновидів такої форми фінансового контролю, як аудит.

Так, Постанова Кабінету Міністрів України від 12 вересня 2018 р. № 740 регламентує порядок здійснення державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів, основну предметну сферу якого складає перевірка: дотримання законодавства під час підготовки та реалізації інвестиційного проєкту; обґрунтованості обсягів інвестицій, що плануються на всіх етапах інвестиційного проєкту, та техніко-економічних розрахунків; ефективності планування, управління та використання інвестицій під час реалізації інвестиційного проєкту; ефективності реалізації інвестиційного проєкту (виконання планових завдань, досягнення цілей та показників результативності реалізації інвестиційного проєкту); рівня організаційного, нормативно-правового, фінансового забезпечення інвестиційного проєкту; результатів діяльності об'єкта аудиту під час реалізації інвестиційного проєкту тощо [38].

Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки, затверджений Постановою Кабінету Міністрів

України від 27 вересня 2022 р. № 1119 закріплює особливості здійснення такої форми аудиту, як операційний аудит. Так, операційний аудит передбачає: проведення моніторингу господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання, вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. гривень, крім господарських операцій, пов'язаних із цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), залучених під державні гарантії, які підлягають моніторингу суцільним порядком; розроблення програми проведення операційного аудиту, яка затверджується керівником органу Держаудитслужби та надається для ознайомлення керівникові суб'єкта господарювання; проведення перевірки ризикових операцій щодо законності та ефективності використання коштів та/або майна, інших активів, дотримання принципів корпоративного управління, правильності ведення, достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності; підготовку для подання керівникові суб'єкта господарювання, органу управління та у разі потреби Фонду державного майна пропозицій щодо ефективного використання коштів та/або майна, усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки, пропозицій до проекту плану операційної реструктуризації суб'єкта господарювання та проекту плану погашення боргів за кредитами (позиками) для забезпечення виконання боргових зобов'язань, за якими надано державні гарантії; оцінювання стану усунення керівником суб'єкта господарювання недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки тощо [41]. У цьому контексті доцільно навести позицію І. М. Щирби, що в зарубіжній практиці проводяться різні підвиди аудиту ефективності використання ресурсів – аудит ефективності виконання окремого рішення, виконання програми (функції) та функціонування системи (галузі). Так, аудит ефективності виконання окремого рішення передбачає дослідження доцільності прийняття і результативності виконання окремого рішення (операції) з метою пошуку резервів зменшення виробничих і адміністративних витрат, підвищення окупності використання ресурсів. Інший підвид аудиту ефективності використання ресурсів – аудит ефективності

виконання програми (функції) передбачає дослідження однієї або кількох програм чи функцій, що спрямоване на оцінювання відповідності отриманих результатів поставленим завданням і витраченим ресурсам [55]. Цьому підвиду аудиту ефективності використання ресурсів підлягає програма, яка може охоплювати і окрему галузь, і окремих учасників – суб'єктів господарювання, можливо, різних за формою власності. Операційний аудит дещо нагадує аудит ефективності використання ресурсів, оскільки стосується саме способу реалізації безпосередньої операційної діяльності суб'єктами господарювання. Але якщо порівняти між собою Постанови Кабінету Міністрів від 12 вересня 2018 р. № 740; від 27 грудня 2018 р. № 1147; від 27 березня 2019 р. № 252, то можна буде побачити, що процедурне та функціональне наповнення всіх трьох різних форм аудиту є майже тотожним. І якщо цілі та акценти проведення аудиту можуть відрізнятися, то процедури майже тотожні, що і створює уявлення про надмірну громіздкість нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю.

О. В. Дмитренко вказує, що порівняно з аудитом ефективності виконання окремого рішення, аудит ефективності функціонування системи (галузі) є складною за виконанням формою контролю. У більшості зарубіжних країн право певних суб'єктів контролю на здійснення аудиту адміністративної діяльності чітко визначено на рівні конституції або законодавства [19]. В українському законодавстві, лише в Законі України «Про Рахункову палату» запроваджується аудит ефективності, але виключно щодо процесу управління та використання коштів Державного бюджету України. Зокрема, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. № 538–р схвалено «Концепцію застосування програмно–цільового методу в бюджетному процесі», яка націлена на підвищення ефективності використання бюджетних коштів і досягнення результатів від вкладення державних ресурсів.

В. Ф. Піхоцький окрему вагу звертає на аудит ефективності, який прямо не передбачений на рівні законодавства, але на який доволі часто схожий інструментарій фінансового контролю, що використовується Держаудитслужбою

під час перевірок ефективності інвестиційних проєктів. Такий аудит зводиться до сукупності дій зі збирання та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованої на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами (функціями) цілей, встановлення факторів, що перешкоджають досягненню максимального результату під час використання визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, а також обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів. Головною метою аудиту ефективності є визначення недоліків в організації виконання бюджетних програм (функцій), впливу цих вад на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів. На її досягнення спрямовані основні завдання аудиту ефективності, які пов'язані зі встановленням упущень і вад адміністративного, нормативно-правового та фінансового характеру, що перешкоджають своєчасному й повному виконанню бюджетної програми (функції); визначенням рівня впливу встановлених упущень і вад на якість виконання бюджетної програми (функції); визначенням рівня досягнення цілей державної програми; оцінюванням доцільності подальшої реалізації бюджетної програми (функції), обґрунтуванням пропозицій щодо її припинення або забезпечення своєчасного та повного виконання зі залученням оптимального обсягу державних ресурсів [31]. Нами пропонується імплементувати таку форму аудиту до Положення про систематизацію, як окрему форму фінансового контролю, яка реалізується Держаудитслужбою.

Певна відмінність такої форми аудиту ґрунтується, як зазначає Н.І. Рубан, на аналізі нормативно–правових актів, планів і методичних розробок, показників статистичної, фінансової та оперативної звітності, результатів раніше проведених ревізій і перевірок, а також на результатах опитування, інтерв'ювання та анкетування. В основі аудиторського дослідження лежить метод порівняння планових показників із фактично досягнутими, результатів діяльності минулих періодів і поточного року, до затвердження програми та після нього, кращого

досвіду й результатів діяльності підконтрольного об'єкта. Загалом фінансовий аудит і аудит ефективності відрізняються між собою призначенням, що в подальшому створює інші відмінні ознаки. Так, по–перше, у процесі фінансового аудиту основна увага акцентується на законності операцій, правильності та достовірності відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій і статистичній звітності [45]. Враховуючи природу та призначення такої форми аудиту ми наголошуємо на її утилітарності та необхідності імплементувати у вітчизняну практику, оскільки основна увага аудиторів під час здійснення контрольних заходів спрямована на оцінювання ефективності управлінського рішення.

Наразі така оцінка чи навіть такий критерій ефективності реалізації фінансової діяльності, як ефективність управлінського рішення, щодо розпорядження фінансових ресурсів, окрім коштів Державного бюджету, невідома вітчизняному законодавству. Натомість, ця категорія суттєво б розширила можливості реалізації правоохоронної функції держави, оскільки не всі порушення фінансової дисципліни відповідають критеріям протиправної поведінки, але більшість із таких порушень тягнуть за собою надзвичайно великий розмір збитків. Причому такі збитки традиційно завдаються системі фінансів.

Аудит ефективності управлінських рішень має надзвичайну актуальність в умовах сьогодення, оскільки за його допомогою розкриватимуться системні недоліки в організації управлінських процесів суб'єктами господарювання державної форми власності або державними установами, організаціями тощо, що призводить до розтрати або неефективного перерозподілу фінансованих ресурсів всього фінансового сектору держави. Неефективність управлінського рішення не обов'язково передбачає порушення фінансової дисципліни, але завжди тягне за собою збитки, якщо на етапі державного аудиту розкривати таку проблему і кожен раз акцентувати на цьому увагу, приймаючи відповідні заходи зі зміни державного менеджменту, то ми досягнемо головної стратегічної мети у сфері управління державними активами та фінансами – сформуємо нову управлінську

еліту, яка матиме високий рівень професіоналізму, зокрема завдяки практичній оцінці того, які управлінські рішення мають прийматися в умовах конкретного контролюючого суб'єкту, а які є неефективними.

Отже, аудит ефективності розкриватиме недоліки операційного управління, стратегічного планування та системи менеджменту об'єкту, що перевіряється. І обов'язкова процедура, яка здійснюється за рахунок коштів держави, матиме конкретний економічний ефект – оптимізує управлінські витрати на проведення внутрішнього контролю та аудиту або залучення зовнішнього недержавного аудиту. Справа в тому, що ринку аудиторських послуг відомий такий різновид аудиту, як аудит ефективності, що і викликає потребу менеджменту державних підприємств залучати їх, витрачаючи додаткові фінансові ресурси. Якщо ж на законодавчому рівні закріпити такий різновид аудиту, то можна отримати мультиплікаційний ефект від всіх перелічених вище результатів його проведення.

Аналізуючи Закон України «Про Рахункову палату», ми бачимо, що саме Рахункова палата наділена повноваженнями здійснювати аудит ефективності, але він стосується переважно питань, пов'язаних із бюджетним плануванням, тобто про управлінські рішення тут не йдеться, оскільки затвердження державного бюджету відбувається колегіальним способом Верховною Радою України. Аналізуючи положення ст. 9-16 вказаного вище закону, ми доходимо висновку, що Рахункова палата, незважаючи на відсутність прямої вказівки та наявності формальних ознак, реалізує фінансовий контроль у таких формах:

аудит ефективності та законності – у сфері казначейського обслуговування коштів державного бюджету (ст. 9); у сфері контролю надходжень до державного бюджету, за управлінням об'єктами державної власності, (ст. 10); у сфері фінансування державного бюджету, державного боргу й гарантованого державою боргу (ст. 11);

моніторинг – щодо діяльності Національного банку України (ст. 12); у сфері державного замовлення та закупівель (ст. 13);

перевірка – застосовується до суб'єктів господарювання, громадських чи інших організацій, які є одержувачами коштів державного бюджету (ст. 14); щодо

таємних видатків державного бюджету (ст. 16).

Отже, ми можемо констатувати, що фінансовий контроль має певну кількість специфічних форм та напрямів його реалізації, які узагальнено можна уявити в такий спосіб (рис. 3.3.).

Реалізація конкретних форм фінансового контролю здійснюється в спосіб, передбачений законодавством, за рахунок відповідних спеціальних методів, унікальних для кожної форми та різних за своїм змістом, залежно від сегмента фінансового сектору, у якому здійснюється такий контроль.

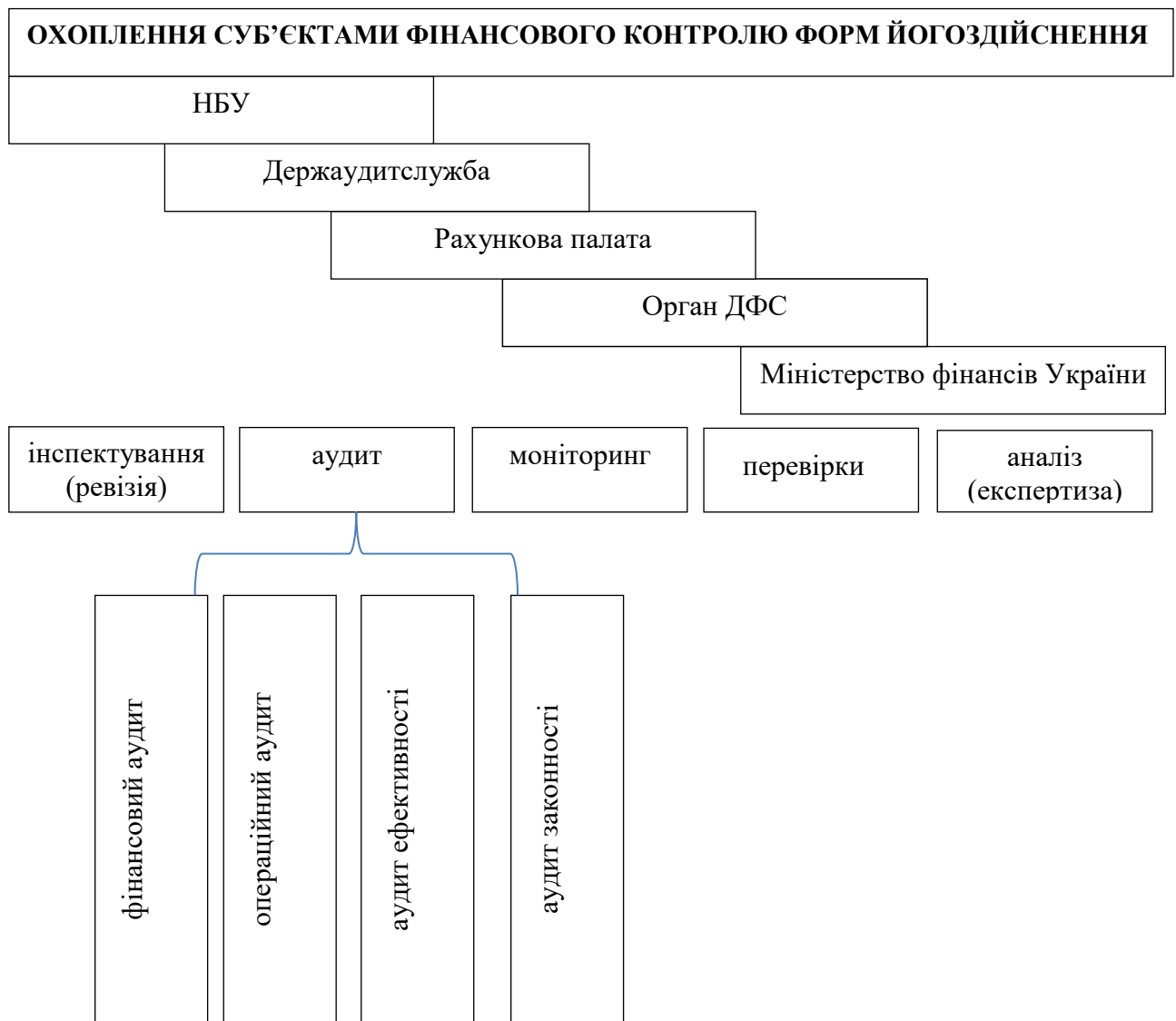


Рис. 3.3. Реалізація суб'єктами фінансового контролю різних форм його практичного здійснення (сформовано автором)

Державний внутрішній фінансовий контроль (внутрішній контроль та

внутрішній аудит), організація і функціонування якого забезпечується розпорядниками бюджетних коштів, реалізується на підставі Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р., а також Стандартів внутрішнього аудиту, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. тощо. Системний аналіз законодавства у сфері фінансового контролю дає змогу нам виокремити низку надзвичайно спеціальних методів його реалізації (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1.

Сутність методів фінансового контролю

Методи	Визначення методу
аналіз фінансової звітності	є методом оцінювання і прогнозування фінансовою стану підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку і звітності. Полягає в оцінюванні фінансового стану, з'ясування можливості підвищення ефективності роботи підприємства за допомогою раціональної фінансової політики; оцінювання напрямів розвитку підприємства на основі потреби у фінансових ресурсах
анкетування за висунутими гіпотезами	збір соціальної інформації про досліджуваний об'єкт під час безпосереднього (інтерв'ю) чи опосередкованого (анкетування) соціально-психологічного спілкування соціолога та респондента через реєстрацію відповідей респондентів на сформульовані запитання
перевірка документів за формальними ознаками	застосовується для контролю дотримання чинних форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їхніх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах
перевірка операцій із державними коштами	контроль проведених операцій на реєстраційних рахунках, відображення їх в обліку та звітності, із використанням різних методів документального контролю. Основними завдання є цільове, ефективне використання бюджетних коштів і попередження та недопущення бюджетних правопорушень.

Продовження табл.3.1.

нормативна перевірка	за змістом господарської операції, відображеної в документі, встановлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів. За умови виявлення таких порушень робляться розрахунки, складаються аналітичні таблиці, визначаються наслідки та винні особи, обсяги витрат чи збитків, заподіяних неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб.
інвентаризація матеріальних цінностей і наявності грошових ресурсів	використовується для перевірки відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності грошових і матеріальних цінностей, і у випадку виявлення розходжень вжиття заходів щодо ліквідації відхилень.
аналіз результатів роботи на основі критеріїв ефективності	дослідження бюджетного процесу в цілому і окремих його елементів. Основне завдання аналізу – оцінювання рівня бюджетної роботи, виявлення проблем та встановлення їхніх причин, визначення шляхів розв’язання цих проблем і напрямів вдосконалення бюджетного процесу.
перевірка бухгалтерських звітів і балансів	дослідження обґрунтованості показників звітності і балансів даними бухгалтерського аналітичного й синтетичного чи податкового обліку. Застосовується в поєднанні з іншими методичними прийомами і способами контролю та аналізу для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності, цільових спеціальних державних фондів, розрахунків з банками за позичками, а також з іншими підприємствами та організаціями. Використовується для перевірки достовірності відображення в них звітних показників, виявлення й усунення приписок та інших помилок, недопущення незаконного або неправильного використання коштів; забезпечення виконання обов'язків перед бюджетом і зміцнення звітної дисципліни.

Продовження табл.3.1.

опитування, спостереження	прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їхніх якісних характеристик (під час контролю зберігання матеріальних цінностей, умов збереження, порядку видачі матеріальних цінностей у структурні підрозділи підприємства тощо).
оцінювання	визначення відповідності досягнутих результатів запланованим цілям у ході використання державних ресурсів, ефективності бюджетного процесу в цілому.

Варто зазначити, що, на відміну від форм фінансового контролю, методи його реалізації не набули достатнього рівня нормативно-правової визначеності, що суттєво ускладнює проведення аналізу їхнього змісту, оскільки необхідно в першу чергу брати до уваги і контекст застосування тих чи інших методів, і сегмент фінансового сектору, у якому такі методи реалізуються.

Так, наприклад, інспектування полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії (планової, позапланової, ревізії місцевого бюджету), яка мала забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Так, відповідно до Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550, закріплюється проведення інспектування в міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і ві суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували в період, який перевіряється) державне чи комунальне майно, а на підставі рішення суду, – інших суб'єктів господарювання

[39].

Так, Постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 визначається в значенні одного з методів фінансового контролю моніторинг закупівлі – це аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель на всіх стадіях закупівлі з метою запобігання порушенням законодавства у сфері публічних закупівель. Моніторинг закупівлі здійснює центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, та його територіальні органи. Строк здійснення моніторингу закупівлі не може перевищувати 15 робочих днів з дати оприлюднення рішення про початок моніторингу закупівлі в електронній системі закупівель. За результатами моніторингу закупівлі посадова особа органу державного фінансового контролю складає та підписує висновок. Перевірка закупівель здійснюється відповідно до Порядку проведення перевірок закупівель Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами, затверженому Постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р., який визначає поняття перевірки закупівель – це перевірка, яка проводиться за наявності підстав, передбачених цим Порядком щодо замовника за його місцезнаходженням чи за місцем розташування об'єкта його права власності. У процесі перевірки закупівель проводиться документальна та/або фактична перевірка, а також аналіз інформації щодо проведення процедури закупівель, розміщеної в електронній системі закупівель та інформації, що міститься в державних реєстрах та базах даних, відкритих для доступу органу державного фінансового контролю. Документальна перевірка передбачає контроль за дотриманням законодавства про закупівлі і здійснюється шляхом вивчення документів замовника. Фактична перевірка здійснюється під час проведення перевірки закупівель шляхом інвентаризації, обстеження та контрольного обміру закуплених (отриманих) замовником товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг та проведення інших дій відповідно до повноважень органу державного фінансового контролю.

Своєю чергою, планова виїзна ревізія – це ревізія в підконтрольних

установах, яка передбачена у плані проведення заходів фінансового контролю і проводиться за місцезнаходженням такої підконтрольної установи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться ревізія, не частіше, ніж один раз на календарний рік. Позаплановою виїзною ревізією є ревізія, яка не передбачена в планах проведення заходів державного фінансового контролю і проводиться за наявності обставин, визначених ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (наявність скарги про порушення законодавства посадовими особами органу державного фінансового контролю під час проведення планової чи позапланової виїзної ревізії; потреба у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з підконтрольною установою; у випадку реорганізації (ліквідації) підконтрольної установи; у разі надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, органів доходів і зборів, Національної поліції, Служби безпеки України, Національного антикорупційного бюро України тощо; у разі, коли вищий орган державного фінансового контролю в порядку контролю за достовірністю висновків нижчого органу державного фінансового контролю здійснив перевірку актів ревізії, складених нижчестоящим органом державного фінансового контролю, та виявив їх невідповідність вимогам законів; на підставі рішення суду) [43].

Ревізія місцевого бюджету є однією з форм контролю за виконанням функцій зі складання та виконання місцевого бюджету. Вона полягає у проведенні одночасних перевірок стану дотримання вимог бюджетного законодавства місцевими фінансовими органами, органами казначейства та учасниками бюджетного процесу, які займаються управлінням коштами відповідного місцевого бюджету або комунальним майном, або використовують їх. Під час ревізії місцевого бюджету здійснюються документальні та фактичні перевірки з метою переконатися в дотриманні вимог законів та інших нормативно-правових актів. Результати ревізії фіксуються в зведеній довідці, яка формується на основі актів ревізій та інших матеріалів, що були зібрані під час контрольних заходів.

Цей вид контролю дозволяє забезпечити надійність та відповідність виконанням бюджетного законодавства на місцевому рівні. Він спрямований на забезпечення ефективного використання фінансових ресурсів та запобігання можливим порушенням. Ревізія місцевого бюджету виступає важливим інструментом управління фінансами на місцевому рівні та забезпечення контролю за їх використанням у відповідності до встановлених правил і законодавства.

Документальна перевірка полягає в контролі за установчими, фінансовими, бухгалтерськими документами, статистичною, фінансовою та бюджетною звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з проведенням фінансово-господарської діяльності, бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності. Фактична перевірка, своєю чергою, передбачає контроль за фактичною наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів органу державного фінансового контролю або інших органів, підприємств, установ та організацій. Результати ревізії оформляються актом, який складається на паперовому носії державною мовою [43].

Враховуючи вищевикладене, варто зазначити, що фінансовому контролю властиве розмаїття видів, форм і методів, які можуть мати різні назви в різних нормативно-правових актах. Однак, за сутністю, всі вони ґрунтуються на однакових принципах і підходах. Тим не менш, проблемою є те, що в нормативно-правовій базі нерідко спостерігається дублювання видів, форм і методів фінансового контролю через відсутність чіткого розмежування між ними, що негативно впливає на ефективність здійснення фінансового контролю.

Для покращення ситуації слід звернути увагу на необхідність уніфікації та

систематизації видів, форм і методів фінансового контролю в нормативно-правових актах. Чітке розмежування та класифікація різних аспектів фінансового контролю сприятимуть більш ефективному використанню контрольних інструментів і забезпечать консистентність та узгодженість у проведенні контрольних заходів.

Крім того, важливо розвивати методологічний підхід до фінансового контролю, враховуючи сучасні виклики та інноваційні технології. Це може включати застосування ризик-орієнтованого підходу, використання інформаційних технологій для автоматизації контрольних процесів, розроблення нових методів аналізу та оцінки фінансових операцій та багато іншого.

Такі заходи сприятимуть покращенню ефективності фінансового контролю, забезпечать його цільове спрямування та допоможуть уникнути дублювання та недоречностей у нормативно-правовому регулюванні цієї сфери.

Висновки до розділу 3

За результатом проведення аналізу сучасного стану функціонування механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю в Україні можна зробити такі висновки.

1. Запропоноване авторське бачення поняття механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю в Україні. Так, адміністративно-правовий механізм забезпечення фінансового контролю ми маємо розглядати в двох аспектах: у широкому сенсі – це складна структуровано вибудована підсистема реалізації державної правоохоронної функції у сфері фінансових відносин, яка складається із декількох елементів: статичного (сукупність суб'єктів владних повноважень), динамічного (інструменти, засоби та способи реалізації контрольної діяльності); у вузькому сенсі – це функціональне середовище для реалізації суб'єктами владних повноважень у сукупності контрольних, моніторингових та наглядових повноважень, які визначаються на рівні нормативно-правових актів та мають на меті досягнення цілей державної політики

у сфері регулювання фінансових відносин.

2. За результатами аналізу нормативно-правових засад здійснення фінансового контролю в Україні встановлено, що структурно сукупність правових актів, якими регулюється фінансовий контроль в Україні, поділяється на три ієрархічні рівні: закони, якими визначаються основні засади організації його здійснення; Постанови Кабінету Міністрів України, якими визначаються окремі аспекти та особливості правозастосування в конкретних сегментах фінансового сектору та щодо конкретних об'єктів, стосовно яких здійснюється фінансовий контроль; нормативно-правові акти галузевого характеру, які мають переважно характер методологічного забезпечення здійснення окремих контрольних процедур. Встановлено, що сучасний стан нормативно-правового забезпечення фінансового контролю в Україні не повною мірою відповідає тим завданням та вимогам, які висуває держава та тим очікуванням, які панують у соціумі, формуючи відповідні суспільні запити. На нашу думку, нормативно-правовому забезпеченню не вистачає певної цілісності, скоординованості та співвідносності механізмів та інструментів реалізації державного фінансового контролю. Констатовано наявність великої кількості нормативно-правових актів переважно галузевого спрямування без їх зв'язувальної ланки. Така відсутність, на наш погляд, має бути усунута за рахунок прийняття Постанови Кабінету Міністрів України «Про систематизацію та координацію заходів державного фінансового контролю». Ця Постанова уявляється нам своєрідним кодифікованим актом на субзаконному рівні, тобто актом, який об'єднує, координує та систематизує діяльність суб'єктів владних повноважень із реалізації окремих заходів, форм та застосування інструментів фінансового контролю. На наше глибоке переконання, такий нормативно-правовий акт саме у формі Постанови Кабінету Міністрів України сприятиме ефективній діяльності всіх суб'єктів владних повноважень на виконання Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

3. Запропоновано підвищити ефективність інституційного забезпечення здійснення фінансового контролю шляхом запровадження спеціального механізму

інформаційно-аналітичної та функціональної координації та кооперації органів фінансового контролю, який стане важливим елементом для досягнення синергетичного ефекту від співробітництва та об'єднання функціональних спроможностей всіх без винятку суб'єктів, що здійснюють фінансовий контроль.

4. Встановлено, що основними видами фінансового контролю є: фінансовий аудит, аудит ефективності; аудит діяльності суб'єктів господарювання; аудит державних (регіональних) цільових програм; аудит інвестиційних проєктів, аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; моніторинг, ревізії, перевірки. Своєю чергою, методами фінансового контролю є аналіз фінансової звітності, перевірки фінансової звітності, опитування, нормативна перевірка тощо.

Список використаних джерел до Розділу 3

1. Авер'янов В. Б. Адміністративне право України. Київ : Юридична думка, 2007. Т. 2. 624 с.
2. Банк Р. О. Адміністративно-правові засади забезпечення безпеки підприємницької діяльності в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. 230 с.
3. Бевз І. С. Поняття та елементи механізму адміністративно-правового регулювання державного управління господарською діяльністю. Прикарпатський юридичний вісник. 2018. Вип. 4(25), т. 2. С. 43–48.
4. Безпалова О. І. Адміністративно-правовий механізм реалізації правоохоронної функції держави : монографія. Харків : Харківський національний університет внутрішніх справ, 2014. 544 с.
5. Бугай Н. Аудит ефективності як сегмент державного фінансового контролю: необхідність сучасності та міжнародні орієнтири. Міжнародний науковий журнал. 2017. Вип. 3-4. С. 21–30.
6. Бюджетний кодекс України : чинний документ від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1692> (дата звернення: 16.05.2022).

7. Бортняк В. А. Нормативно-правові засади здійснення фінансового контролю в Україні. Інтернаука. Сер. Юридичні науки. 2022. № 12. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2308-2022-12-8519>. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/law2022/12/8519> (дата звернення: 18.12.2022).

8. Бортняк В. А. Державний фінансовий контроль: система, принципи та особливості структурної ієрархії. Форум права. 2014. № 3. С. 29–34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index (дата звернення: 10.03.2023).

9. Веселова Л. Ю. Механізм адміністративно-правового забезпечення кібербезпеки. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Юриспруденція. 2020. № 43. С. 56– 61.

10. Воронова Л. К., Кучерявенко М. П. Финансовое право. Харьков : Легас, 2003. 359 с.

11. Галуцько В., Правоторової О. Адміністративне право України. Київ : Академія адміністративно-правових наук, 2020. 466 с.

12. Германчук П. К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. Київ : НПВ «АВТ», 2004. 424 с.

13. Голосніченко І. П., Стахурський М. Ф., Золотарьова Н. І. Адміністративне право України. Київ : ГАН, 2005. 232 с.

14. Гумін О. М., Пряхін Є. В. Адміністративно-правове забезпечення: поняття та структура. Наше право. 2014. № 4. С. 46–50.

15. Давидова І. І. Розвиток інституційних засад фінансової системи країни. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 15. С. 50–57.

16. Дудко В. П. Державний фінансовий контроль. Чернівці : Прут, 2008. 624 с.

17. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 верес. 2011 р. № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

18. Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 07 трав. 2022 р. №

561. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-zdijsnennya-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu-v-umovah-voyennogo-s561-070522> (дата звернення: 16.05.2022).

19. Дмитренко О. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово–економічні аспекти) : дис. ... д-ра наук з держ. управління : 25.00.02. Київ : НАДУ, 2010. 342 с.

20. Дячук Н. Д. Адміністративно-правовий механізм забезпечення прав суб'єктів приватного підприємництва в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Право. 2016. Вип. 41(1).С. 157–160.

21. Жаріков А. Ю. Інституційні засади формування системи бюджетно-податкового регулювання. Агросвіт. 2020. № 24. С. 79–85.

22. Ігонін Р. Проблема доктринального визначення поняття «адміністративно-правове забезпечення». Вісник Національної академії прокуратури України. 2015. № 2 (40). С. 37–43.

23. Ієрусалімова І. О. Механізм адміністративно-правового забезпечення прав і свобод людини та громадянина : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2006. URL: <http://mydisser.com/ru/avtoref/view/16746.html> (дата звернення: 16.05.2022).

24. Книш С. В. Адміністративно-правові відносини у сфері охорони здоров'я в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук :12.00.07. Тернопіль, 2019. 494 с.

25. Крестовская Н. Н., Матвеева Л. Г. Теория государства и права. Харьков : Одиссей, 2007. 384 с.

26. Лімська декларація керівних принципів контролю : Декларація, Міжнародний документ від 01 груд. 1977 р. / Верховна Рада України. URL: <https://regulation.gov.ua/documents/id209768> (дата звернення: 16.05.2022).

27. Лук'янова Г. Ю. Механізм адміністративно-правового забезпечення координації суб'єктів протидії корупції: змістовне наповнення поняття. Юридична наука. 2020. № 2 (107). С. 31–39.

28. Матвійчук А. Адміністративно-правове забезпечення державної регуляторної політики. Підприємництво, господарство і право. 2019. № 1. С. 108–

112.

29. Микитюк І. С. Теоретичні положення концепції єдиної системи державного фінансового контролю. Вісник КНТЕУ. 2007. № 1. С. 63–68.

30. Остапенко О. І. Наукові уявлення про механізм адміністративно-правового регулювання. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2020. № 2. С. 142–150.

31. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08. Львів, 2015. 530 с.

32. Прасюк В. М. Адміністративно-правове регулювання державного фінансового контролю за законодавством України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2020. 227 с.

33. Присяжнюк А. Й. Адміністративно-правовий механізм забезпечення економічної безпеки держави. Форум права. 2011. № 1. С. 808– 813.

34. Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28 січ. 2021 р. № 1150-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

35. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06 груд. 2019 р. № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

36. Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю органами державного фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 08 серп. 2001 р. № 955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

37. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів : Постанова Кабінету Міністрів

України від 12 верес. 2018 р. № 740. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

38. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2018 р. № 1147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF#Text>(дата звернення: 16.05.2022).

39. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 берез. 2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

40. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

41. Про окремі заходи щодо забезпечення державного фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 верес. 2022 р. № 1119. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1119-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

42. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю : Закон України від 30 черв. 1993 р. № 3341-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3341-12#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

43. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

44. Про Рахункову палату : Закон України від 02 лип. 2015 р. № 576-VIII.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

45. Рядінська В.О., Костенко Ю.О., Петренко Г.О. Організаційно-правові аспекти внутрішнього аудиту в державному секторі економіки. Юридичний науковий електронний журнал. 2020. № 7. С. 287–291. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-7/74>URL.

http://www.lsej.org.ua/7_2020/76.pdf

46. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Фінанси України. 2011. № 6. С. 84–102.

47. Стеценко С. Г. Механізми адміністративно-правового регулювання: сучасні проблемні питання. Актуальні проблеми держави і права. 2007. Вип. 35. С. 324–328.

48. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль. Харків : ХНУ ім. В. Н. Каразіна, 2013. 549 с.

49. Чистоклетов Л., Хитра О. Поняття адміністративно-правового забезпечення та його механізму. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Сер. Юридичні науки. 2020. № 3 (27). С. 173–180.

50. Чистоклетов Л. Поняття адміністративно-правового забезпечення його механізму. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Сер. Юридичні науки. 2020. Вип. 7, № 27. С. 173–182.

51. Шевченко Н. В., Шевченко І. О. Реформування системи державного фінансового контролю в умовах євроінтеграції. Економічні студії. 2019. № 1(23). С. 97–101.

52. Шевченко Н. Л. Механізм адміністративно-правового забезпечення дотримання прав людини в правоохоронних органах України. Юридичний бюлетень. 2018. Вип. 7, ч. 2. С. 187–193.

53. Шопіна І. М. Адміністративно-правове регулювання управління органами внутрішніх справ України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2012. С. 66.

54. Шутов М. І., Бабенко В. А., Стоянова Н. М. Державний фінансовий

контроль в Україні (теорія та практика) : монографія. Одеса : Юридична література, 2004. 136 с.

55. Щирба І. М. Облік оплати праці та аудит її ефективності : дис канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2011. 232 с.

56. Petkov, S., Bortniak, V., Savranchuk, L., Vitiuk, D., Turchyn-Kukarina, I. (2023) Prevention of corruption crimes by officials: Experience of EU countries. *Political Questions*, 41(77).

РОЗДІЛ 4. ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ ТА ОРГАНАМИ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

4.1. Адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю

Ефективність реалізації фінансового контролю та обсяг досяжності його цілей на пряму залежить від того в який спосіб побудовані відносини в системі суб'єктів його здійснення, між суб'єктами та об'єктами, що контролюються, а також інші аспекти реалізації владно-управлінських функцій в цій сфері. Характер відносин в сфері фінансового контролю потребує окремого дослідження, оскільки нами в межах даної дисертаційної роботи обстоюється позиція стосовно необхідності трансформації самої парадигми фінансового контролю. Це потребує розробки на теоретичному рівні, шляхів впровадження в практичній площині структури та концепту відносин фінансового контролю. Саме в межах таких відносин, на наше переконання, буде реалізовуватись механізм адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю. Чітка детермінація моделі адміністративно-правових відносин у сфері здійснення фінансового, продемонструє результати трансформації суб'єктного складу та перебудови ієрархічних зв'язків між різними інституціями, що задіяні в процесі його реалізації. Тому, в першу чергу, ми звертаємо увагу на необхідність концептуалізації відносин в сфері фінансового контролю. Враховуючи особливість механізму його реалізації, а також проведеного нами в попередньому розділі аналізі нормативно-правового та інституційного його забезпечення ми приходимо до висновку стосовно того, що характер таких відносин повністю укладається в концепт адміністративно-правових відносин. Що ж до змісту, особливостей та структури таких відносин, то це то комплекс питань, який потребує теоретичного осмислення та практичного виразу.

Основна відмінна риса адміністративно-правових відносин від інших видів суспільних відносин полягає в тому, що вони реалізуються виключно в системі

публічного управління, що і обумовлює їх онтологічний зміст. Ця категорія науки адміністративного права – адміністративно-правові відносини – посідає важливе місце в наукових дослідженнях провідних вітчизняних фахівців в даній галузі права, а тому доцільно є проаналізувати їх зміст через критичний аналіз позицій дослідників (табл. 4.1).

Таблиця 4.1.

Визначення адміністративно-правових відносин в дослідженнях науковців адміністративно-правової науки

Автор	Адміністративно-правові відносини – це
Алфьоров С.М.	відносини, які виникають під час реалізації органами державної влади своїх владних повноважень [1, с. 16-18].
Битяк Ю. П., Гаращук В. М., Зуй В. В.	суспільні відносини у сфері державного управління, учасники яких виступають носіями прав і обов'язків, урегульованих нормами адміністративного права [3, с. 57].
Голосніченко І. П.	система прав та обов'язків органів державної виконавчої влади, посадових осіб і службовців, громадян та інших суб'єктів [10, с. 9].
Ківалов С. В., Біла Л. Р.	урегульовані адміністративно-правовою нормою управлінські суспільні відносини, в яких сторони виступають як носії взаємних обов'язків і прав, встановлених і гарантованих адміністративно-правовою нормою [18, с. 51]
Коломієць Т. О.	відносини, врегульовані нормами адміністративного права, суб'єкти яких наділені правами і обов'язками у сфері забезпечення органами виконавчої влади і органами місцевого самоврядування реалізації та захисту прав, свобод і законних інтересів фізичних і юридичних осіб [19, с. 43-44].
Кравцова Т. М.	суспільні відносини, врегульовані нормами адміністративного права, пов'язані з реалізацією політичних рішень та впровадження у життя Конституції і законів України та завжди мають однією із сторін суб'єкта публічної адміністрації [23, с. 135-136]
Макаренко А. В.	урегульовані нормами адміністративного права суспільні відносини, в яких їхні сторони (суб'єкти) взаємопов'язані й взаємодіють внаслідок здійснення суб'єктивних прав і обов'язків, встановлених і гарантованих відповідними адміністративно-правовими нормами [30, с. 44]

Продовження табл. 4.1.

Остапенко О. І., Люблін В. Д.	суспільні відносини, що регулюються адміністративно-правовими нормами, в яких одна із сторін наділена правом вимагати від іншої сторони у процесі виконавчої та розпорядчої діяльності дотримання поведінки, вказаної в адміністративно-правовій нормі, а також це відношення охороняється державою [32, с. 53].
Столбовий В. М.	урегульовані нормами адміністративного права суспільні відносини, які складаються у сфері діяльності виконавчої влади [46, с. 46];
Харитоновна О. І.	урегульовані адміністративно-правовою нормою суспільні відносини, що складаються у галузі державного управління та адміністративної охорони публічного правопорядку, один з учасників або всі учасники яких є носіями владних повноважень, а також суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, які перебувають під охороною держави [50, с. 161].
Шевченко Е. О.	врегульовані адміністративно-правовими нормами на засадах “влада–підпорядкування” взаємовідносини (взаємозв'язки), що виникають в сфері публічного (державного і самоврядного) управління, між органами публічного управління та іншими суб'єктами адміністративного права з реалізації їхніх суб'єктивних прав і юридичних обов'язків, що здійснюються в особливому правовому режимі забезпечення їх законності з боку держави [54, с. 1119].

Наведені вище визначення мають багато спільних рис та однакових конструкцій, що пояснюється об'єктивними причинами: суб'єктивним складом таких відносин (одним учасником завжди виступає орган публічного управління); метою їх реалізації (втілення владних приписів); обов'язковістю правового закріплення та регулювання.

Отже, на підставі аналізу викладених вище визначень ми визначимо особливості та характерні риси адміністративно-правових відносин саме сфері фінансового контролю, не дивлячись на те, що така категорія та такий особливий вид адміністративно-правових відносин не набув достатнього рівня наукового дослідження.

Найпершою визначальною ознакою аналізованого нами виду

адміністративних відносин є сфера їх реалізації. Так, більшість вчених вважає, що сфера реалізації адміністративно-правових відносин пов'язана із діяльністю органів виконавчої влади спрямованою на виконання покладених на них функцій держави [3; 18]. Якщо розуміти буквально предметну сферу фінансового контролю, то так, дійсно видається, що аналізований нами тип правовідносин не виходить за межі реалізації державно-владного впливу суб'єктів управління на об'єкт.

Але якщо взяти до увагу точку зору В. К. Колпакова, який вважає, що поняття адміністративно-правових відносин виходить за межі публічного управління завдяки активному та широкому застосуванню механізму делегування повноважень [20, с. 101], то слід говорити про те, що сферою їх реалізації є вся сукупність відносин з приводу організації публічного управління. Враховуючи те, що нами до суб'єктного складу фінансового контролю віднесені окрім державних органів ще й органи місцевого самоврядування та інститути громадянського суспільства, то ми дійсно повинні визначити в якості сфери реалізації означеного виду адміністративно-правових відносин суспільні відносини, що реалізується навколо досягнення цілей фінансового контролю, дотримання вимог фінансової дисципліни та законності реалізації фінансових відносин. Ми свідомо уникаємо прив'язки до сфери публічного управління, оскільки активну роль під час фінансового контролю виконують міжнародні контрольні органи та інституції, які не мають безпосередньо визначеного правового статусу суб'єктів публічних відносин.

Дійсно, як зазначає О. І. Харитонova адміністративно-правові відносини «пов'язані з практичною реалізацією задач державно-управлінської діяльності. Проте, виходячи із сучасних тенденцій реформування адміністративної галузі права, сферу адміністративних правовідносин доцільно визначати як сферу владно-управлінської діяльності органів виконавчої влади, інших органів публічного управління, виконавчих органів місцевого самоврядування та окремих організацій, які наділені функціями публічного управління [50, с. 193]. Значно більш прагматичним видається нам і підхід Ю. П. Битяка, який вказує, що в

адміністративно-правових відносинах права і обов'язки пов'язані із практичним здійсненням їх учасниками цілей публічного управління і потребують для свого задоволення відповідних дій виконавчо-розпорядчого характеру [30]. Наведене дозволяє нам в якості першої детермінуючої ознаки адміністративно-правових відносин в сфері фінансового контролю визначити наступну – відносини, метою яких є досягнення цілей публічного фінансового контролю суб'єктами його здійснення, визначених на законодавчому рівні, шляхом реалізації ними владно-розпорядчого впливу.

Владно-розпорядчий вплив ми пояснюємо характером самої контрольної функції, яка вимагає від об'єкту контролю примусового корегування моделі поведінки у випадку, якщо вона порушує встановлений державою правовий режим здійснення фінансових відносин чи має ознаки порушення фінансової дисципліни. Контрольна функція є циклічною, а тому у випадку повторної перевірки такого суб'єкта при виявленні тих же самих порушень, контролюючий орган повинен застосувати певні санкції або іншу форму державного примусу. Якщо цього не відбувається, то контроль стає неефективним, а сама контрольна функція перетворюється на фікцію. Тому ми ідентифікуємо в якості обов'язкової ознаки адміністративно-правових відносин в сфері фінансового контролю владно-розпорядчий вплив.

Наступною ознакою аналізованих нами відносин ми синхронно з іншими науковцями [1; 4; 21; та ін.] визначаємо обов'язковість реалізації таких відносин виключно на підставі адміністративно-правових норм.

Так, наприклад, В. Курило вказує, що вони формуються у рамках і на основі адміністративно-правових норм, які містять у собі абстрактну конструкцію відносин [24, с. 12-14]. В свою чергу М. В. Лошицький стверджує, що виключно правові норми є передумовою реалізації таких відносин [29, с. 20]. Ми погоджуємося із таким безапеляційним твердженням дослідника з наступних причин:

– по-перше, якщо говорити про владно-розпорядчий характер таких відносин, то реалізації їх пов'язана із санкціонованим втручанням суб'єкта

фінансового контролю в діяльність учасника фінансових відносин, що у випадку відсутності чітких законодавчо визначених меж, обсягів та форми такого втручання матиме ознаки державного свавілля та перевищення повноважень відповідним суб'єктом. Більше того, відсутність законодавчого підґрунтя позначатиме порушення демократичних принципів реалізації фінансових відносин в державі;

– по-друге, ефективність та повнота фінансового контролю забезпечуватиметься виключно за умови законодавчої визначеності способу, форм та інструментів його реалізації.

Законодавча визначеність аналізованого нами типу відносин на думку В. Галуцька, В. Олефіра, М. Пихтіна, О. Онищука призводить до оформлення таких відносин в таку модель, яка виключає юридичну рівність сторін. Безперечно, такий характер відносин детермінує те, що їх сторони за обсягом їхніх прав та обов'язків не можуть вважатися рівними, хоча з удосконаленням форм адміністративної діяльності зміст відносин між суб'єктами адміністративних правовідносин, окрім традиційного владного характеру, може мати й певні ознаки партнерства [9]. В. А. Бондаренко пояснює таку ситуацію тим, що більшість норм адміністративного права має імперативний характер, тому для цих відносин характерне одностороннє волевиявлення носія цих повноважень. Ця імперативність виражається у прямому приписі, що зобов'язує суб'єкта діяти тільки певним чином, та неможливості зміни умов норми за його волевиявленням, а також у можливості суб'єкта обирати варіант поведінки лише із передбачених у відповідній нормі. Разом із тим, адміністративно-правова норма встановлює таку поведінку шляхом закріплення можливих дій (дозволи), дій, від яких слід утриматися (заборони), і таких, які вчиняти необхідно (приписи) [5, с. 146-147]. Наведені точки зору демонструють одразу дві особливості адміністративно-правових відносин в сфері фінансового контролю, які є похідні одна від іншої:

– по-перше, такі відносини реалізуються виключно на підставі та в обсягах закріплених відповідними нормами права у законодавчих чи підзаконних актах, але їх зміст не може перевищувати встановлених такими нормами меж;

– по-друге, один із суб'єктів цих відносин має привілейоване становище по відношенню до іншого, що виражається у наявності закріпленого нормами права імперативного характеру здійснення фінансового контролю та обов'язку учасника фінансових відносин підпорядковуватися волі суб'єкта, що його здійснює, але виключно у встановлених на законодавчому рівні межах.

Власне характер підпорядкування аналізованих нами відносин цілком відповідає особливості правореалізаційної діяльності суб'єктів адміністративних правовідносин та самому праворегулюючому змісту адміністративного права. В таких відносинах одна із сторін завжди є носієм владних повноважень (вони або закріплені на законодавчому рівні як невід'ємні, або делеговані), а тому вони мають виключний субординаційний характер. У сфері реалізації цілей фінансового контролю такі відносини є саме субординаційними, оскільки їх ініціатива завжди належить лише одній із сторін – контролюючому органу.

Дана теза суперечить переважній більшості наукових думок, викладених в широкому спектрі досліджень [3; 10; 20; 30; 50]. Як слушно зауважує Г. О. Пономаренко «реалізація адміністративно-правових відносин на засадах рівності сторін свідчить про їх горизонтальний адміністративно-правовий характер і втілює в собі диспозитивну складову їх правового регулювання» [35, с. 197-199]. Але як нами зазначено вище відносини з приводу фінансового контролю завжди мають виключно вертикальний характер, оскільки сама управлінська функція «контроль» передбачає обов'язковість імперативного впливу суб'єкта, який його проводить на об'єкт. Похідний характер таких відносин обумовлюється наявністю певного припису для суб'єкта контролю реалізовувати його. Тобто орган фінансового контролю також не є вільним у виборі часу, строків, обсягу та об'єкта контролю. Все це визначається на рівні нормативно-правових актів, що забезпечує транспарентність таких відносин. Тому і характер адміністративно-правових відносин в сфері фінансового контролю уявляється нам зовнішнім проявом імперативного обов'язку суб'єкта такого контролю реалізовувати покладену на нього державою контрольну функцію. При цьому згода або бажання другої сторони не є обов'язковою умовою їх виникнення [21, с. 47]. Це тягне за

собою необхідність визначення наступної особливості аналізованого нами типу відносин – як мінімум однією їх стороною є орган уповноважений державою на реалізацію функцій фінансового контролю.

Власне така детермінанта є похідною від наведених вище, оскільки наявність владно-розпорядчого впливу, ініціативи з боку суб'єкта контролю, а також виключна закріпленість на рівні нормативно-правових актів – все це унеможливорює широке використання диспозитивного методу регулювання відносин, що є характерним тоді, коли одним із суб'єктів цих відносин є орган із високим рівнем імперативної визначеності повноважень та способу їх реалізації. Слід наголосити, що «як мінімум» одна зі сторін адміністративно-правових відносин з приводу фінансового контролю є орган наділений владними повноваженнями, оскільки й об'єкт такого контролю може бути і частіше за все таки є органом публічної влади. Особливо така ситуація має місце коли відбувається фінансовий контроль в секторі бюджетних відносин чи обов'язкового соціального страхування тощо.

Доволі цікавою особливістю адміністративно-правових відносин в цілому, та відносин з приводу фінансового контролю, зокрема, І. М. Ткаченко визначає наявність публічно-правового інтересу. На думку вченої такий інтерес розкривається через практичне втілення обов'язку держави контролювати спосіб та зміст адміністративних відносин [48, с. 60-61]. Екстраполюючи дану тезу на сферу фінансового контролю ми вбачаємо, що публічно-правовий інтерес розкривається з одного боку через наявність суспільного запиту з боку громадськості щодо недопустимості зловживання публічними фінансами; з іншого – через обов'язок держави забезпечувати встановлений нею правопорядок у тому числі і в сфері фінансових відносин.

Так, суб'єкт який здійснює функцію фінансового контролю не лише перевіряє законність реалізації фінансових відносин чи повноту цілей перерозподілу фінансових ресурсів, але і дотримання фінансової дисципліни.

Метою фінансового контролю є не лише перевірка законності джерел походження фінансових ресурсів, відповідності встановлених напрямів та цілей їх

використання, але і суворе дотримання змісту, форми та способу реалізації таких відносин, що є вимогою встановленого державою правопорядку. Публічно-правовий інтерес детермінується через вимогу стабільності та транспарентності існування фінансової системи держави, а відтак і реалізації фінансових відносин. Тому елемент «публічності» має дихотомну природу: необхідність дотримання встановленого державою правопорядку та недопустимість ігнорування суспільного запиту на законність та ефективність використання фінансових ресурсів держави і органів місцевого самоврядування.

Власне наведена нами вище особливість адміністративно-правових відносин у сфері фінансового контролю об'єктивує наявність і такої риси, як обов'язковість застосування державного примусу за умови доцільності та необхідності його застосування з метою відновлення правопорядку реалізації фінансових відносин чи відновлення фінансової дисципліни.

В. А. Бондаренко стверджує, що для адміністративно-правових норм у багатьох випадках характерне пряме застосування адміністративних санкцій за правопорушення, адже адміністративна відповідальність настає найчастіше у позасудовому порядку. Тобто дотримання адміністративно-правових норм забезпечується шляхом юридичного примусу, хоча існують й інші засоби впливу, які мають організаційний, роз'яснювальний, стимулюючий характер тощо [5, с. 150-151]. Натомість, А. М. Горбач приходять до висновку, що можливість застосування державного примусу під час реалізації фінансового контролю виникає лише тоді, коли орган установа чи інстанція, яка контролюється не дотримується рекомендацій або інших організаційно-розпорядчих заходів, які визначені суб'єктом фінансового контролю за результатом його проведення [11, с. 174-175].

Ця теза має для нас принципове значення, оскільки вона означає, що орган, наділений владно-розпорядчими повноваженнями в сфері фінансового контролю, застосовує примус лише у випадку, коли об'єкт, що контролюється не виконує його приписи.

На наше переконання такий висновок є хибним, оскільки контроль

передбачає вжиття в імперативний спосіб, заходів з метою миттєвого корегування модусу поведінки суб'єкта фінансових відносин з метою недопущення порушення ним встановленого державою правопорядку реалізації таких відносин або недопущення порушення ним фінансової дисципліни. Ю. М. Фролов в цьому контексті зазначає, що за своєю сутністю адміністративно-правові відносини є організаційними відносинами, адже вони є тією формою, в межах якої і відбувається організаційний вплив публічного управління на відповідні об'єкти публічного управління. Це обумовлює те, що орган фінансового контролю зобов'язаний реалізовувати свої матеріально-правові та процесуальні права, тобто право одночасно є обов'язком суб'єкта адміністративно-правових відносин [39, с. 235]. Таким чином, застосування державного примусу органом, який уповноважений на реалізацію фінансового контролю, є не тільки можливістю й умовною категорією у випадку виявлення порушень, скільки необхідною передумовою ефективності фінансового контролю.

При чому ми не ототожнюємо державний примус із санкціями, оскільки санкції є наслідком притягнення учасника фінансових відносин до відповідальності за їх порушення чи порушення фінансової дисципліни. Державний примус передбачає обов'язковість виконання об'єктом контролю приписів, які висуваються органом, що реалізує такий контроль. Це стосується не лише випадків виявлених порушень, а скажімо організаційної складової реалізації фінансового контролю: вимог надання фінансових документів, способу та строків проведення контрольних заходів, забезпечення повноти таких заходів тощо.

В свою чергу відповідальність настає, з поміж іншого, і за порушення таких вимог, що розцінюється органом контролю як порушення вимог держави до організації контрольних заходів, а отже порушення або протидія об'єктом, що контролюється державному примусу.

Наведене вище дає нам можливість детермінувати ще одну ключову особливість адміністративно-правових відносин в сфері фінансового контролю - порушення адміністративно-правової норми тягне за собою притягнення порушника до відповідальності перед державою [20, с. 103]. Хоча на думку того ж

таки Ю. М. Фролова таку особливість слід детермінувати через притягнення до відповідальності перед державою в особі її компетентних органів [49, с. 237]. Хоча на думку А. В. Макаренко не виключено у деяких випадках і судовий порядок притягнення до відповідальності з обов'язковою компенсацією завданої шкоди конкретному суб'єкту фінансових відносин або громаді (у випадку коли таке порушення мало місце в системі місцевих фінансів) [30]. Отже, настання відповідальності об'єкта, що перевірявся в процесі здійснення фінансового контролю, перед державою за порушення встановленого порядку реалізації фінансових відносин чи фінансової дисципліни є однією із ключових особливостей адміністративно-правових відносин з приводу фінансового контролю.

Слід зауважити на тому, що відповідальність перед державою має цінність лише тоді коли вона втілюється в компенсаторну форму (відшкодування шкоди, збитків або наповнення державного бюджету за рахунок сплати штрафних санкцій). У випадку ж якщо така відповідальність застосовується щодо посадової особи, то вона може мати і форму кримінальної, яка передбачає індивідуальні санкції у вигляді позбавлення прав обіймати певні посади, обмеження чи навіть позбавлення волі, що не несе прямої компенсаторної користі державі.

При цьому В. К. Колпаков звертає увагу, що у випадку наявності підстав для притягнення до відповідальності, адміністративно-правові відносини в конкретній сфері владно-управлінської діяльності трансформуються у специфічний самостійний вид відносин – «відносини відповідальності суб'єктів суспільства за порушення встановлених публічною адміністрацією порядку і правил реалізації конкретного виду суспільних відносин. Вони об'єктивуються шляхом відкриття відповідних проваджень, встановленням винних і застосуванням до них таких заходів: накладення адміністративних стягнень; накладення дисциплінарних стягнень; застосування до посадових осіб заходів впливу, які не визначаються законодавцем як адміністративні стягнення; застосування установлень заходів адміністративного впливу» [20, с. 103]. Все перелічене дослідником укладається в концепцію адміністративної

відповідальності. Натомість, на наше глибоке переконання відповідальність об'єкта, що перевірявся в процесі здійснення фінансового контролю, а також його посадових осіб, перед державою за порушення встановленого порядку реалізації фінансових відносин чи фінансової дисципліни не повинно обмежуватися заходами адміністративно-правового впливу чи адміністративної відповідальності.

У цьому контексті слушною, на наш погляд, є думка О. О. Панової з приводу того, що «міра, ступінь та вид відповідальності за порушення порядку реалізації адміністративно-правових відносин прямо залежить від характеру та тяжкості наслідків, як для держави, так і для суспільства» [33, с. 47-48]. Ми дотримуємося принципів компенсаторності та співставності виду відповідальності та наслідкам правопорушення, але при цьому ми не можемо обмежуватися виключно адміністративною відповідальністю у випадках коли державі завдано значних збитків внаслідок розтрати її фінансових активів. Тут ми використовуємо висновок О. О. Панової про характер і розмір збитків для суспільства, оскільки розтрачені чи незаконно привласнені фінансові ресурси могли бути спрямовані на задоволення суспільних потреб.

У цьому контексті тяжкість наслідків порушень фінансової дисципліни, виявлених під час фінансового контролю, розкривається через недопущення порушення встановленого державою порядку реалізації фінансових відносин у майбутньому. Тобто розкривається через попереджувальну, превентивну функцію юридичної відповідальності. Це означає, що держава вправі вимагати притягнення винних осіб і до кримінальної відповідальності, навіть враховуючи ту обставину, що її застосування не має прямого компенсаторного механізму відшкодування завданих збитків. Але з огляду на особливість предметної сфери фінансового контролю можна констатувати ту обставину, що порушення встановленого державою правового порядку реалізації таких відносин завжди тягне за собою негативні наслідки для суспільства, незалежно від його структурного елемента, який відчуває такі наслідки (громада, соціальна група тощо).

Наступною відмінною рисою адміністративно-правових відносин у сфері здійснення фінансового контролю є наявність дворівневої системи захисту прав організаціями, установами, інстанціями, які перевіряються під час реалізації цілей контрольної функції держави. Йдеться про можливість захисту прав в адміністративний спосіб (шляхом оскарження рішень, дій чи бездіяльності перевіряючих органів до органу державної влади вищого рівня ієрархії) та шляхом реалізації права на судовий захист.

Так, Ю. П. Битяк вказує, що «спори між сторонами адміністративно-правових відносин, як правило, вирішуються в адміністративному порядку. Поряд з тим все більшого значення набувають судовий порядок вирішення таких спорів, оскарження неправомірних дій органів наділених владними повноваженнями, їх посадових осіб. Саме тому, завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб, інших суб'єктів під час здійснення ними владних управлінських функцій на основі законодавства» [3, с. 60-63].

І. М. Ткаченко також звертає увагу на особливість процедури вирішення спорів між сторонами адміністративно-правових відносин [48, с. 62]. Але на відміну від позиції Ю.П. Битяка, дослідниця вказує на те, що:

– по-перше, порушеними можуть бути права виключно сторони таких відносин, до якої застосовано владно-управлінський вплив, тобто в нашому випадку порушень зазнає лише об'єкт фінансового контролю;

– по-друге, адміністративно-правовий захист передбачає паралельність його реалізації, тобто одночасно засобами адміністративного та судового оскарження.

Якщо з першою тезою ми ще можемо погодитися, то друга видається нам хибною. Ми вважаємо, що адміністративний захист порушених прав може здійснюватися включно до звернення до суду, але тут ми наголошуємо на тому, що перебіг позовної давності повинен зупинятися на період реалізації суб'єктом відносин з приводу фінансового контролю свого права на адміністративно-правовий позасудовий захист.

Тут доцільно навести тезу В. Б. Авер'янова, який стверджує, що захист права учасника адміністративно-правових відносин двома способами, вибір яких здійснюється диспозитивно, тобто на власний розсуд є проявом утвердження принципу верховенства права у новій доктрині українського адміністративного права [1, с. 65-69]. Цікаво, що О. Литовченко дещо розширює значення адміністративного захисту прав, тобто шляхом адміністративного оскарження, визначаючи його факультативним і таким, що спрямований на розвантаження системи адміністративного судочинства [28, с. 75-77]. Ми можемо погодитись із таким трактуванням адміністративного захисту, але тоді постає інша проблема – узагальнення практики адміністративно-правового способу відновлення порушеного права не має такого обов'язкового характеру, як узагальнення судової практики захисту порушених прав в судовому порядку.

Так, правові позиції, що містяться в рішеннях Верховного Суду є обов'язковими для врахування при винесенні рішень судами першої та апеляційної інстанцій. Натомість в процесі адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єктів фінансового контролю безпосередньо до суб'єктів державного управління вищого рівня ієрархії, вони виносять власні рішення частіше за все не беручи до уваги моделі, за якими ті чи інші питання вирішувались в такий спосіб раніше. Це означає відсутність гарантованого захисту права в спосіб адміністративного оскарження, навіть за наявності прецедентів позитивного вирішення типових спорів.

У свою чергу О. Дніпров звертає увагу на те, що адміністративний порядок вирішення суперечок, які виникають між сторонами адміністративних правовідносин, є обов'язковим, а звернення за захистом порушених прав до суду повинно відбуватися лише після того, як суб'єкт відносин чий права були порушені вичерпав всі досудові (в даному випадку адміністративний порядок в тому числі) засоби відновлення порушеного права [14, с. 177]. Це слушне зауваження, яке ми поділяємо через необхідність зменшення навантаження на систему адміністративного судочинства, що є запорукою підвищення ефективності вирішення адміністративних спорів.

Ще одним важливим теоретичним питанням, яке потребує вирішення в межах даного підрозділу є детермінація структури адміністративно-правових відносин у сфері здійснення фінансового контролю. Слід навести низку ключових детермінацій структурного складу адміністративно-правових відносин не піддаючи змістовному аналізу та критичній оцінці кожен із структурних елементів, але акцентуючи увагу на елементі, що має визначальне значення для цілей даного дисертаційного дослідження.

Так, наприклад, Ю. П. Битяк, В. М. Гаращук та інші визначають складовими частинами адміністративно-правових відносин їх «юридичну основу, юридичні факти, суб'єкти і об'єкти» [3, с. 62-65]. Таку ж точку зору мають В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко, І. Д. Пастух які акцентують увагу на тому, що провідне місце в структурі таких відносин посідає юридична основа «адміністративно-правові норми, як матеріальні, так і процесуальні, на підставі яких виникають відносини» [13, с. 104-108]. С. Г. Стеценко основними елементами структури адміністративно-правових відносин детермінує: об'єкт (те, заради чого виникають правовідносини), змістом (сукупність юридичних прав та обов'язків суб'єктів правовідносин), суб'єкти (учасники) відносин [45, с. 247]. Натомість В. В. Галуцько звужує їх структуру до такого складу: суб'єкти, об'єкти, зміст правовідносин та юридичні факти [9, с. 44-47]. А от А. М. Горбач визначає в структурі адміністративно-правових відносин статичні правові елементи (об'єкт, суб'єкти, зміст) та динамічні або процедурні (юридичний адміністративний факт як конкретна життєва обставина, з якою норма адміністративного права пов'язує виникнення, зміну або припинення адміністративно-правових відносин) [11, с. 176].

Таким чином, підсумовуючи викладене вище структура адміністративно-правових відносин у сфері здійснення фінансового контролю уявляється нам наступною:

– група статичних елементів, до складу якої належать: суб'єкти (органи наділені владно-розпорядчими повноваженнями з метою проведення фінансового контролю та органи, які перевіряються); юридична основа (адміністративно-

правові норми на підставі яких здійснюються відносини);

– група динамічних елементів, до складу якої належать: юридично-адміністративний факт (обставина, з якою пов'язується виникнення, зміна чи припинення адміністративних правовідносин); юридичний зміст (взаємозв'язок зафіксованих в адміністративному праві суб'єктивних прав та юридичних обов'язків (тобто передбачених для зобов'язаної особи та забезпечені можливістю державного примусу вид і міра необхідної поведінки) учасників адміністративно-правових відносин [8, с. 129-131]; об'єкт адміністративних правовідносин.

Ми наполягаємо на тому, що саме об'єкт адміністративно-правових відносин у сфері здійснення фінансового контролю є визначальним елементом структури таких відносин. Під таким об'єктом ми розуміємо модель поведінки учасників фінансових відносин з приводу дотримання встановленого державою правопорядку реалізації таких відносин перерозподіл та використання фінансових ресурсів, а також дотримання вимог фінансової дисципліни. Власне все це і підлягає основному владно-розпорядному впливу під час реалізації фінансового контролю.

Викладене вище дає нам всі підстави для авторського визначення категорії «адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю» в наступний спосіб – це врегульовані нормами права відносини, однією із сторін яких виступає орган наділений владно-розпорядчими повноваженнями з метою контролю за дотриманням учасниками фінансових відносин встановленого державою правового порядку їх реалізації, способів та методів формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів держави та дотримання їх учасниками вимог фінансової дисципліни, та до яких можуть бути залучені інститути громадянського суспільства для реалізації громадського контролю за дотриманням фінансової дисципліни об'єкту що перевіряється та дій суб'єкту такого контролю. Це визначення, на наше глибоке переконання відображає основний зміст функції фінансового контролю. З метою ж розкриття сутності адміністративно-правових відносин у цій сфері, необхідно провести аналіз суб'єктного складу учасників цих відносин наділених владно-

розпорядчими повноваженнями. І почнемо такий аналіз з органів державної влади.

4.2. Особливості здійснення фінансового контролю державними органами

Нами встановлено, що основний обов'язок в сфері реалізації повноти фінансового контролю покладається саме на державу, яка уповноважує відповідні органи проводити контрольні заходи залежно від сегменту її фінансового сектору. Аналіз інституційного його забезпечення, проведений у попередньому розділі, розкрив основні недоліки у побудові ієрархії зв'язків між органами держави, на які покладено функції здійснення фінансового контролю, а також продемонстрував нам основний недолік суб'єктного складу адміністративно-правових відносин з приводу його реалізації. В даному підрозділі ми ставимо перед собою завдання розкрити не лише особливості сучасного стану та практики участі органів державної влади в реалізації фінансового контролю, але і доволі амбіційне завдання – трансформації існуючих в державі підходів до перерозподілу повноважень органів державної влади в сфері фінансового контролю.

Відзначимо, що саме органи державної влади посідають провідне місце в системі його реалізації, оскільки – це прямий обов'язок саме виконавчої гілки влади забезпечувати ефективне поточне та оперативне публічне управління в усіх сферах суспільного буття. Тому державна політика у сфері фінансового контролю, яка реалізується через відповідні державні інституції, повинна набути ознак транспарентності, визначеності, системності, що неможливо без вирішення важливих завдань пов'язаних із наданням більшої детермінації обсягу повноважень відповідним владним суб'єктам.

Для цього необхідно окреслити проблемні аспекти пов'язані із особливостями здійснення фінансового контролю державними органами, що потребує усунення або відповідного реагування з метою оптимізації механізму адміністративно-правового його забезпечення. Отже, ми повинні наголосити на

наступному:

По-перше, як нами констатовано вище, сучасна вітчизняна система фінансового контролю позбавлена чіткої ієрархії суб'єктів владних повноважень. Але якщо з точки зору інституційного забезпечення його здійснення основна проблема полягає в дублюванні повноважень та невизначеності сфер відповідальності, то в контексті аналізу функціонального навантаження на відповідні органи ми отримуємо значно глибші та системні недоліки. Так, фінансовий контроль визначається державою як одна із головних функцій в усіх абсолютно сферах державно-владних відносин, а тому він здійснюється всіма органами державної влади в межах їх повноважень щодо розпорядження бюджетними коштами, у спосіб визначений відповідно до бюджетного законодавства. Це сприяє ефективному контролю лише в окремих галузях, але в цілому, створюється ситуація безконтрольності в реалізації єдиної державної політики в сфері фінансового контролю. Міністерство фінансів України, яке безпосередньо повинно розробляти таку політику та визначати етапи її реалізації наразі не має необхідного організаційного інструментарію та суттєво обмежено у функціональних можливостях.

По-друге, наявність особливостей функціонування окремих сегментів фінансового сектору, зокрема таких як: банківський, ринок цінних паперів, небанківські фінансові послуги, державні закупівлі, бюджетні відносини, казначейське обслуговування, відносини оподаткування тощо – все це вимагає від держави визначення одного державного органу, відповідального за реалізацію державної політики в кожному із цих сегментів. Проблема в тому, що фінансовий контроль не є окремим сегментом фінансового сектору, це наскрізна управлінська функція, яка притаманна суб'єкту владних відносин, і входить до обсягу його функціонального навантаження. Фінансовий контроль не може бути відділений від процесу розпорядження фінансовими ресурсами, а тому виділяючи відповідний орган державної влади, відповідальний за його реалізацію ми розуміємо, що рівень знань та професійної підготовки його фахівців повинен бути екстраординарно високим та розгалуженим, охоплювати всі без виключення

аспекти фінансових відносин. При цьому, ми погоджуємося із загальнодержавним трендом щодо виділення одного провідного відповідального за реалізацію державної політики органу, який в нашому випадку здійснює фінансовий контроль в різних сегментах фінансового сектору. Але разом з тим, ми погоджуємося з тезою, що функціонування такого органу пов'язано із практичною реалізацією лише одного елементу управлінської функції – контролю. Тому фахівці цього органу позбавлені практики управління фінансами, що несе певні ризики обмеження їх знань щодо прогресивних сучасних методик управління фінансовими активами або реалізації різних фінансових інструментів. Для контролюючого органу це може розцінюватись як порушення встановлених правил управління державними фінансами, а насправді ж це лише форма реалізації адаптивного ситуативного управління, що як раз спрямоване на підвищення ефективності використання фінансових ресурсів держави та органів місцевого самоврядування.

По-третє, аналіз нормативно-правового та інституційного забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні продемонстрував, що держава наразі використовує галузевий підхід у цій сфері при реалізації внутрішнього контролю та централізований – при організації зовнішнього контролю. Якщо зовнішній контроль реалізується Рахунковою палатою та Держаудитслужбою, то внутрішній – галузевий – центральним органом державної влади відповідальним за реалізації конкретного напрямку державної фінансової політики стосовно всієї ієрархії чи сукупності органів державної влади, на які покладено обов'язок реалізації такої політики и її окремих завдань. При цьому держава уникає вирішення питання взаємного контролю, взаємних перевірок чи простої звірки результатів проведених контрольних заходів. Така ситуація значно ускладнює реалізацію державою правоохоронної функції в даній сфері, а також позбавляє ознак системності публічного фінансового контролю.

Тому, як слушно зазначає Ю. О. Романченко «сьогодні необхідність фінансового контролю полягає ще й у допомозі розпорядникам бюджетних коштів попередити фінансові порушення або мінімізувати наслідки вчинених, а не

лише в знаходженні за результатами бюджетного періоду максимуму порушень (при цьому збитки важко або з неможливо відшкодувати). Так, державний фінансовий аудит є менш фіскальною, але оперативною та партнерською формою контролю. Особливості державного фінансового аудиту, пов'язані головним чином із суб'єктом його здійснення» [44]. Саме тому часто результати проведеного фінансового контролю розкривають лише окремі аспекти функціонування фінансової системи: створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, а також запобігання проявам корупції у цій сфері; забезпечення прозорості процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та досягнення оптимального і раціонального їх використання; законності використання бюджетних коштів; державного і комунального майна тощо.

Наведена ситуація є не критичною з точки зору цілей фінансового контролю, оскільки поставлені перед конкретним органом завдання все ж таки виконуються. Але якщо такий контроль проводиться поза межами функціонального навантаження Держаудитслужби, то ми знову ж таки повинні констатувати відсутність системного бачення реального стану використання фінансових активів держави в конкретному сегменті фінансового сектору. Це не означає перманентність порушень фінансової дисципліни чи неефективне використання публічних фінансів, але результати такого контролю не дають повноти картини, а демонструють лише фрагментарну відповідність/невідповідність законодавству окремих дій державного органу з приводу розпорядження фінансовими ресурсами.

Для України, на жаль, характерна ситуація, коли діяльність органів фінансового контролю відбувається без використання єдиних уніфікованих підходів та методів реалізації такого контролю. Переважно в кожному окремому органі і його структурних підрозділах розробляються власні внутрішні регламентуючі документи (збірники методичних та інструктивних документів для забезпечення контрольних заходів щодо різних напрямів й об'єктів контролю, внутрішні стандарти контролю, документи з контрольного діловодства, норми поведінки інспекторів, методики оцінки роботи фахівців та ін.). Однак між цими

документами немає системного взаємозв'язку. Це, зі свого боку, призводить до того, що не можна забезпечити порівнянності показників їхньої роботи, результатів проведених контрольних заходів і належно їх оцінити [15, с. 98-99]. Така ситуація потребує вирішення, в тому числі за рахунок уніфікації та стандартизації засобів та механізмів реалізації фінансового контролю.

В цьому контексті слушно зауважує О. А. Шевчук, що після запровадження підрозділів внутрішнього аудиту в установах державного сектору управління відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» від 28.09.2011 р. № 1001, із 2012 р. відбулася часткова стандартизація державного фінансового контролю дає змогу [55, с. 305]. Разом з тим, ми наголошуємо на тому, що ця постанова Кабінету Міністрів України не вирішила проблеми в повній мірі, вона лише сприяла запровадженню певної інституційної визначеності стосовно того хто саме повинен реалізовувати фінансовий контроль. Натомість питання змістовного наповнення процедур його здійснення та засобів проведення залишалася відкритою тривалий час.

Навіть після затвердження Міністерством фінансів України стандартів внутрішнього аудиту реалізація фінансового контролю органами державної влади триває правова невизначеність стосовно того в який саме спосіб такі стандарти мають бути реалізовані та перевірятися повнота їх застосування. Несистемність державної політики в сфері фінансового контролю демонструється також результатами досліджень Т. Косової та В. Шевченка, які вказують, що запроваджені стандарти внутрішнього аудиту є вузькими за сферою свого поширення й розроблені задля визначення єдиних підходів до організації та проведення лише внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій у міністерствах й інших центральних органах виконавчої влади, їхніх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери

управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Що ж до професійних стандартів державного аудиту, прийняття яких належить до повноважень Колегії Рахункової палати, то нею за весь час свого існування прийнято лише два: «Інструкцію про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою», затверджено Постановою Колегії Рахункової палати України від 3 грудня 1999 р. № 25-1, на зміну їй Постановою Колегії Рахункової палати України від 27.12.2004 р. № 28-6 затверджено Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» [22, с. 123-125]. На наше глибоке переконання ці стандарти мають суттєві недоліки, щонайменше через те, що вони стосуються фінансового контролю бюджетних коштів, але не охоплюють багато інших аспектів перерозподілу фінансових ресурсів: аналіз інвестиційних проектів, що фінансуються за рахунок державних коштів; процеси публічних закупівель тощо.

Більше того, аналізуючи положення т. 4 Закону України «Про Рахункову палату», ми бачимо, що хоча «повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), такий контроль забезпечується шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Так, фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами. Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів. Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між

результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету. Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам. Оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів» [42]. Однак, системний аналіз вказаного Закону демонструє, що в сферу впливу Рахункової палати не можуть входити органи державної виконавчої влади, оскільки сама Рахункова палата входить до сфери впливу Верховної Ради України – законодавчого органу України. Тому вся повнота повноважень, якими наділена Рахункова палата стосується лише фактичного фінансового контролю в частині використання тих фінансових ресурсів, які фігурують в якості предмету в бюджетному процесі.

В свою чергу А. В. Хмельков визначає низку предметних сфер здійснення Рахунковою палатою фінансового контролю, що на думку вченого прямо слідує із того обсягу функціонального навантаження, яке покладено на неї відповідно до Закону України «Про Рахункову палату». Так, дослідник виділяє наступні функціональні елементи та сфери відповідальності Рахункової палати:

- здійснення методичної та методологічної роботи з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту);

- здійснення заходів зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) здійснюється як у плановому, так і позаплановому порядку або за зверненням відповідно до законодавства [51, с. 133-135];

- вжиття відповідних заходів за результатами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Рахункова палата за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), відповідно до

чинного законодавства, має право на наступні кроки з цього питання: регулярно інформувати Верховну Раду України, Президента України про результати здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), включаючи факти порушень бюджетного законодавства; подавати Верховній Раді України висновки щодо проекту закону про Державний бюджет України; щокварталу подавати Верховній Раді України висновки про стан виконання закону про Державний бюджет України, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень; подавати Верховній Раді України висновки і пропозиції щодо річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України тощо [42];

– здійснення міжнародного та внутрішньодержавного співробітництва, яке складається з міжнародних аспектів та відносин з іншими державними органами країни. Міжнародне діяльність Рахункової палати полягає у здійсненні співробітництва з вищими органами фінансового контролю інших держав, міжнародними організаціями, а також у проведенні з органами фінансового контролю інших держав спільних та паралельних аудитів. Відносини Рахункової палати з іншими державними органами країни визначені Законом України «Про Рахункову палату» [53, с. 375-377].

Що правда ми повинні констатувати, що Рахункова палата внутрішньодержавне співробітництво реалізує головним чином в сфері бюджетного процесу, про що нами наголошувалося неодноразово вище. Тому ми не можемо говорити про те, що Рахункова палата здатна виконувати повноваження центрального органу державної влади, який реалізує політику в сфері фінансового контролю на відміну від потенціалу Держаудитслужби.

Хоча на думку Т. Письменної, не Держаудитслужба, а саме Рахункова палата має отримати статус центрального органу фінансового контролю, або як зазначається в Лімській Декларації – вищого органу контролю державних фінансів (далі – ВОКДФ). Дослідниця виходить із існування суттєвої прогалини конституційно-правового регулювання відносин з приводу фінансового контролю. Так, дійсно нормами Конституції України контрольні функції в сфері реалізації

державної політики покладено на Кабінет Міністрів України.

Однак, дослідниця буквально розуміючи норми Лімської Декларації розуміє під таким вищим органом фінансового контролю саме Рахункову палату, аргументуючи це тим, що «на виконання положень Мексиканської декларації незалежності ВОКДФ [58]. повинні керуватися відповідними принципами, в результаті чого буде забезпечено їхній незалежний статус. По-перше, ступінь незалежності ВОКДФ повинен визначатися у законодавчому акті. По-друге, сфера застосування повноважень ВОКДФ має бути масштабною. Зокрема, ВОКДФ повинен мати повноваження на здійснення аудиту використання державних коштів, ресурсів чи майна отримувачем або бенефіціарієм, незалежно від його юридичного статусу; надходження коштів до державного бюджету; законності та правильності рахунків уряду або державних установ, організацій і підприємств; економності, ефективності та результативності їхньої діяльності. По-третє, ВОКДФ може проводити розслідування або аудити на виконання запитів законодавчого органу чи уряду. По-четверте, ВОКДФ може мати повноваження на застосування санкцій. За результатами зіставлення цих положень з відповідними положеннями, які визначені в Законі України «Про Рахункову палату», доцільно підтвердити незалежний статус Рахункової палати України» [34]. Ми з такою точкою зору не погоджуємося із наступних причин:

– по-перше, відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» «здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (далі - орган державного фінансового контролю)» [40].

– по-друге, відповідно до Закону України «Про Рахункову палату України» «Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням» [42]. Тобто Рахункова палата вже не може відноситись до системи органів виконавчої влади, оскільки діє від імені законодавчого органу та входить до

сфери управління Верховної Ради України;

– по-третє, аналізуючи положення Лімської Декларації ми бачимо, що ВОКДФ є інституція, яка наділена повноваженнями, які за своєю правовою природою тотожні повноваженням органу виконавчої влади;

– по-четверте, відповідно до «Положення про Державну аудиторську службу України», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 саме Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю [37]. Тобто Держаудитслужба не лише є органом виконавчої влади, але на неї покладено обов'язок організації та забезпечення реалізації фінансового контролю.

Таким чином, саме Держаудитслужба повинна стати не лише номінально центральним органом в аналізованій сфері, але й отримати низку суттєвих повноважень з метою більш ефективного забезпечення процесу здійснення фінансового моніторингу шляхом набуття повноважень імперативного впливу на інші органи державної влади, з метою їх кооперації та координації їх діяльності в сфері фінансового контролю. Доводячи нашу позицію ми повинні додатково дещо детально зупинитися на деяких аспектах та особливостях функціонування Держаудитслужби.

Так, наприклад, слід звернутися до точки зору В. В. Кур'янова, який зазначає що вищий орган державного фінансового контролю є проявом зовнішнього контролю і через це поняття вищого і загальнодержавного фінансового контролю не повинні ототожнюватись. В якості зовнішньої контрольної служби вищий орган фінансового контролю, що забезпечує вищий фінансовий контроль, має перевіряти ефективність внутрішньої контрольної служби та проводити комплексну перевірку, забезпечувати необхідне розділення задач та співробітництво між органом фінансового контролю та внутрішньою контрольною службою. Тобто центральний орган в сфері фінансового контролю набуває повноважень із зовнішнього контролю лише через те, що він не

знаходиться фізично в одній структурі з внутрішнім контролю, адже аудитор, по міжнародним стандартам, такого органу є незалежним [25]. Тобто саме аудитори Держаудитслужби мають повноваження на проведення незалежного аудиту в тому числі і щодо Рахункової палати, а не навпаки.

Наша позиція стосовно того, що саме Держаудитслужба повинна займати провідне місце в системі органів державного фінансового контролю підтверджується тим, наскільки широкими та розгалуженими є повноваження та завдання, які вона виконує. Так, відповідно до ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» головними її завданнями є: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, в тому числі суб'єктах господарювання, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків акцій (часток) належить суб'єктам господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні [40]. Такий обсяг завдань дозволяє Держаудитслужбі охоплювати доволі різноманітними формами фінансового контролю майже всі аспекти та сегменти фінансового сектору держави.

Слід наголосити також і на тому, що стаття 7 вказаного закону також відкриває функціональні та операційні можливості для реалізації Держаудитслужбою головної керівної ролі в процесі здійснення фінансового контролю. Оскільки ми вже наголошували на тому, що фінансовий контроль є елементом державно-управлінської функції, вступаючи при цьому самостійною сферою реалізації владного впливу, то доцільно зауважити, що делегування його проведення у різних сферах суспільного буття та сегментах фірмових відносин є своєрідною формою спеціалізації публічного управління. Тобто така вузька спеціалізація – фінансовий контроль – у той же час набуває рис окремої, самостійної галузі публічного управління, яка має надзвичайний рівень внутрішньої диверсифікації та особливостей, пов'язаних із природою фінансових відносин. Тому звертаючись до положень ст. 7 ми бачимо, що саме «орган державного фінансового контролю координує свою діяльність з органами місцевого самоврядування та органами виконавчої влади, фінансовими органами, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, іншими контролюючими органами, органами прокуратури, Національної поліції України, Служби безпеки України, Бюро економічної безпеки України. Орган державного фінансового контролю зобов'язаний надавати Бюро економічної безпеки України відомості про обставини, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення» [40]. Але на наше переконання така правова конструкція не задовольняє потреб ефективної реалізації Держаудитслужбою фінансового контролю. Тому ми вважаємо, що частина перша статті 7 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» повинна бути викладена в наступній редакції:

«Орган державного фінансового контролю є провідним органом державної влади в частині реалізації державної політики фінансового контролю, він контролює та координує діяльність органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади, фінансових органів, центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну податкову політику, державну митну політику, інших

контролюючих органів, а також забезпечує взаємодію та співпрацю з органами прокуратури, Національної поліції України, Служби безпеки України, Бюро економічної безпеки України. Орган державного фінансового контролю здійснює методичний, методологічний, а у випадках передбачених законодавством, або необхідністю ефективної реалізації державної політики фінансового контролю, також інформаційно-аналітичний та експертний супровід інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, в процесі реалізації ними завдань фінансового контролю. Критерій ефективності реалізації державної політики фінансового контролю визначається тим, що досягнення цілей фінансового контролю в повній мірі не можливо без залучення або активної участі органу державного фінансового контролю».

Таким чином, нами пропонується на законодавчому рівні чітко та однозначно визначити провідну роль Держаудитслужби в сфері фінансового контролю. При цьому ми наголошуємо, що запропонована нами правова конструкція виключає підпорядкування наведеного переліку інституцій Держаудитслужбі в інших випадках, окрім здійснення контрольних повноважень та виключно в сфері пов'язаній із обсягом компетенції самої служби. Виключність, дотичність чи допустимість випадків підпорядкування таких інституцій Держаудитслужби нами заперечується. Тобто контроль чи супровід вона може здійснювати лише тоді, коли це прямо кореспондується із повноваженнями визначеними на законодавчому рівні.

Для цього проведено системний аналіз повноважень Держаудитслужби визначених Положенням про Державну аудиторську службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 та органу державного фінансового контролю, визначених нормами Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». За результатами такого аналізу ми констатуємо те, що обсяг повноважень Держаудитслужби є значно ширшим, але при цьому логіка законодавця все ж таки демонструє його прагнення визначити саме вказану нами службу в статусі провідного органу, що здійснює державний фінансовий контроль. На нашу думку,

повнота реалізації цього замислу залежить від уніфікації правових конструкцій викладених в наведених нами вище нормативно-правих актах.

З цією метою нами пропонується узгодити їх шляхом доповнення нормами Положення про Державну аудиторську службу України, в частині визначення її повноважень, положення ст.ст. 8, 10, 12 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Таким чином, ми досягнемо одразу декількох цілей підвищення ефективності державного регулювання процесу реалізації фінансового контролю: оптимізуємо систему інституцій, залучених до його реалізації на загальнодержавному рівні; деталізуємо повноваження Держаудитслужби, що підвищить якість та повноту самого контролю, а також забезпечить органи державної влади та місцевого самоврядування методичним та методологічним супроводом належної якості під час здійснення ними внутрішнього фінансового контролю.

Загалом оптимізація системи фінансового контролю, яка нами запропонована, повинна розкрити додатковий потенціал для підвищення його якості не лише на державному рівні, але і на рівні місцевого самоврядування.

4.3. Роль органів місцевого самоврядування в сфері фінансового контролю в Україні

Участь органів місцевого самоврядування в процесі здійснення фінансового контролю, на відміну від органів державної влади, суттєво обмежується предметною сферою відання таких органів, що прямо походить від змісту права на місцеве самоврядування в Україні. Ці органи здійснюють управління територіальним розвитком та розвитком окремої громади, втілюючи в собі інститути представницької та безпосередньої демократії, публічно-політичне спрямування яких обмежується участю в управлінні виключно місцевими справами. Так, ми не відкидаємо відносини делегування та визнаємо, що держава делегує на рівень місцевого самоврядування, а органи місцевого самоврядування делегують органам державної влади виконання певних функцій та повноважень. Таке делегування переслідує мету оптимізації ресурсного забезпечення виконання

державних гарантій розвитку суспільства в цілому та кожної окремої громади зокрема.

Фінансові відносини, виступають однією із предметних сфер такої системи гарантій, а тому в цілому особливість здійснення фінансового контролю органами місцевого самоврядування детермінується двома найважливішими особливостями:

– державний фінансовий контроль є обов'язком держави, а держава позбавлена можливості прямого імперативного впливу на органи місцевого самоврядування, що прямо походить від правової природи відповідного права територіальної громади;

– здійснення фінансового контролю органами місцевого самоврядування сприймається ними частіше за все як імператив зовнішнього впливу на об'єкт контролю, ніж як дискреційне право такого об'єкту та можливість самостійного корегування моделі фінансових відносин, що спрямовано на підвищення ефективності реалізації власних повноважень.

Для нас очевидним є те, що реалізація фінансового контролю та на місцевому рівні саме органами місцевого самоврядування є одним із найважливіших проявів фінансової децентралізації. В цьому контексті ми повністю підтримуємо позицію І. Р. Данчевської, яка стверджує, що сучасне розуміння принципу фінансової децентралізації повинно розширювати свою предметну сферу і на відносини фінансового контролю місцевих бюджетів, що відповідає сучасним запитам і сприяє стабільному зростанню економіки України та її регіонів. Разом з тим дослідниця звертає увагу на низку очевидних але доволі специфічних проблем практичного впровадження фінансового контролю на місцевому рівні. Так, на її думку потребує визначення «роль і місце держави й органів місцевого самоврядування у цій сфері, необхідно розмежувати компетенції між усіма рівнями влади одночасно, визначивши функціональні повноваження органів державної влади й місцевого самоврядування, у тому числі обласних та районних рад, виключаючи їх дублювання» [12, с. 148]. Недостатність законодавчої визначеності в сфері фінансового контролю на рівні

органів місцевого самоврядування як одного з головних стримуючих факторів адміністративно-територіальної реформи наводить в своїх роботах і С. О. Ніщимна [31, с. 117-118]. Ми більш обережно підходимо до цієї проблеми, говорячи про дійсно недостатню правову визначеність у цих питаннях. Але ми акцентуємо увагу на тому, що реалізація фінансового контролю органами місцевого самоврядування є в першу чергу вимогою, яка висувається ЄС у межах європейської інтеграції, оскільки фінансова автономія місцевого самоврядування є запорукою побудови ефективної системи управління публічними фінансами на всіх без виключення рівнях.

У цьому контексті ми повинні звернути увагу і на зауваження М. Золлер-Вінклер, щодо того, що «фінансова автономія є вирішальним фактором для зміцнення органів місцевого самоврядування. Місцеве самоврядування у розумінні Європейської хартії місцевого самоврядування (далі – ЄХМС) можливе лише за умови надання йому фінансової автономії в юридично обов'язковому порядку. Ключовими є два аспекти: з одного боку – гарантія наявності достатніх власних фінансових ресурсів, а з іншого боку – здатність незалежно приймати рішення щодо їх використання [17]. Наведені висновки демонструють об'єктивність та необхідність розширеної участі органів місцевого самоврядування в процесах фінансового контролю, що пояснюється наступним логічним зв'язком між гарантованим державою правом розпоряджатися місцевими фінансами та обов'язком контролювати такий розподіл, що витікає із онтологічної сутності самих фінансових відносин.

Місцеві фінанси є основою місцевого самоврядування, а отже ми не помилятимемося, якщо стверджуватимемо, що місцеві бюджети є власністю органів місцевого самоврядування та територіальної громади. Враховуючи висновки, зроблені в попередніх розділах щодо того, що держава через свої органи охоплює всю повноту здійснення фінансового контролю, і в тому числі щодо системи місцевих фінансів, місцевих бюджетів, ми отримуємо ситуацію, коли їх власником є одна інституція, а контроль здійснює інша. При цьому органи місцевого самоврядування не делегують таку функцію – фінансового контролю за

місцевими фінансами та місцевим бюджетом – на рівень держави. Держава реалізує його в якості гарантії дотримання законності в сфері перерозподілу публічних фінансів, однак на наше глибоке переконання фінансовий контроль на рівні місцевого самоврядування повинен реалізовуватись в першу чергу цими органами, а вже за остаточним принципом у випадку неспроможності їх забезпечити, то до такого контролю мають залучатися органи державної влади. Це потребує від нас перегляду сучасного концепту участі та ролі органів місцевого самоврядування в процесі реалізації фінансового контролю не лише на теоретичному рівні, але і на рівні змін до законодавства.

Більше того, беручи до увагу точку зору Т. Г. Бондарук ми бачимо, що «фінансовий контроль на рівні місцевого самоврядування є одним із засобів реалізації права держави в особі центральних органів влади та їх територіальних органів і місцевих органів влади й управління захищати законодавчим шляхом інтереси держави і регіонів з метою забезпечення проведення державної і регіональної політики» [6, с. 240]. Але таке право держави є похідним від права територіальної громади формувати та розпоряджатися місцевими фінансами, оскільки контроль як такий є завершальним етапом управлінського циклу.

Ми підкріплюємо нашу позицію положеннями Європейської Хартії місцевого самоврядування (далі – ЄХМС), зокрема ст. 9, яка визначає обсяг фінансової автономії, важливим елементом якої є здійснення фінансового контролю. Більше того, відповідно до ст. 3 ЄХМС «місцеве самоврядування означає право і спроможність з поміж іншого здійснювати регулювання і управління суттєвою часткою публічних справ, які належать до їхньої компетенції, під власну відповідальність, в інтересах місцевого населення» [16]. Але така спроможність повинна втілюватися в конкретні повноваження та конкретні владно-розпорядчі можливості, що прямо означає необхідність розширеної участі органів місцевого самоврядування в процесі реалізації фінансового контролю. Це також прямо передбачено ст. 9 ЄХМС, відповідно до якої «органи місцевого самоврядування мають право в рамках національної економічної політики на власні адекватні фінансові ресурси, якими вони можуть

вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень» [16]. Таке вільне розпорядження передбачає і наявність ефективних засобів контролю, що знову ж таки безпосередньо–впливає із сутності управлінської функції, в якій елемент контролю є останнім в безперервному циклі її здійснення.

Отже, аналізуючи особливості реалізації фінансового контролю органами місцевого самоврядування в Україні звернем увагу на загальноорганізаційні питання. Так, ст. 16 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» визначає з поміж іншого фінансову основу місцевого самоврядування, та закріплює здійснення контролю за місцевими фінансами, в тому числі і за органами місцевого самоврядування, однак не визначаючи при цьому предметну сферу та форми його реалізації [39]. Це фактична декларація права на реалізацію фінансового контролю не знаходить свого цілісного практичного виразу, а має лише фрагментарні елементи повноважень таких органів у деяких сегментах відносин з приводу місцевих фінансів.

Така фрагментарність доводиться нами системним аналізом положень ст. 26 вказаного закону, яка визначає виключну компетенцію сільських, селищних, міських рад. Так, зокрема, ч. 1 т. 26 закріплює наявність таких повноважень органів місцевого самоврядування які можна віднести до сфери фінансового контролю:

«розгляд прогнозу місцевого бюджету, затвердження місцевого бюджету, внесення змін до нього; затвердження звіту про виконання відповідного бюджету (п. 23 ч. 1 ст. 26);

прийняття рішень щодо здійснення місцевих запозичень (п. 26 ч. 1 ст. 26);

визначення критеріїв відбору незалежного аудитора та критеріїв віднесення комунальних унітарних підприємств і господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать територіальній громаді, до таких, фінансова звітність яких (у тому числі консолідована) підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, та затвердження порядку такої перевірки і порядку залучення незалежного аудитора (п. 30-2 ч. 1 ст. 26)» [39].

Наведені положення свідчать про те, що основним сегментом фінансових

відносин де органи місцевого самоврядування здійснюють фінансовий контроль є бюджетна сфера. Більше того, положення п. 30-2 ч. 1 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» демонструють, що такий контроль реалізується через систему відносин делегування шляхом покладення відповідних функцій на незалежного аудитора. З одного боку така норма свідчить про те, що органи місцевого самоврядування залучають не державного, а саме незалежного аудитора до контролю за власними фінансовими ресурсами та процесом їх розподілу, з іншого – ставить питання щодо власної операційної спроможності реалізовувати фінансовий контроль інституціями, які віднесені до складу органів місцевого самоврядування.

Ще більшої невизначеності додає положення ст. 28 аналізованого Закону, відповідно до якого «здійснення відповідно до закону контролю за дотриманням зобов'язань щодо платежів до місцевого бюджету на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності; здійснення відповідно до закону контролю за дотриманням цін і тарифів (п-п. 1-2 п. «б» ст. 28)» [39] визначаються державою делегованими повноваженнями органів місцевого самоврядування в галузі бюджету, фінансів і цін.

Така ситуація видається нам помилковою, оскільки це суперечить і вимогам ЄС щодо фінансової децентралізації, і підписаній заявці України про вступ до ЄС, в якій визначається обов'язок уніфікації положень вітчизняного законодавства, у тому числі із нормами права ЄС та ЄХМС, у частині реалізації фінансових повноважень органами місцевого самоврядування. Тому нами пропонується розширити власні повноваження органів місцевого самоврядування, зокрема в частині фінансового контролю, видаливши пункт 1 пункту «б» статті 28 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та змінивши формулювання пункту 4 пункту «а» цієї ж статті виклавши його в наступній редакції:

«4) здійснення в установленому порядку фінансування видатків з місцевого бюджету; здійснення відповідно до законодавства контролю за дотриманням зобов'язань щодо платежів до місцевого бюджету на підприємствах і в організаціях незалежно від форми їх власності; здійснення заходів з фінансового

контролю за додержанням порядку використання коштів місцевих бюджетів;».

Таким чином, ми розширюємо можливості органів місцевого самоврядування в повною мірою реалізовувати власні повноваження в сфері місцевих фінансів, а також здійснювати заходи з фінансового контролю за місцевими бюджетами та місцевими фінансами. Це буде логічним розподілом повноважень і кореспондуватиме безпосередньо із власними компетенціями органів місцевого самоврядування в таких сферах як:

управління комунальною власністю – відповідно до п. 2 п. «а» ст. 29 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» з поміж іншого власними повноваженнями органів місцевого самоврядування є повноваження щодо «встановлення порядку та здійснення контролю за використанням прибутків підприємств, установ та організацій комунальної власності відповідних територіальних громад» [39];

надання безоплатної первинної правової допомоги – відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 38-1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» з поміж іншого до відання виконавчих органів сільських, селищних, міських рад належить «здійснення фінансування установ з надання безоплатної первинної правової допомоги та контролю за використанням коштів такими установами за призначенням» [39].

Тобто законодавець фрагментарно визначає окремі повноваження органів місцевого самоврядування в сфері реалізації фінансового контролю, але наша пропозиція щодо уточнення та конкретизації пункту 4 пункту «а» ст. 28 аналізованого закону значно підвищить їх системність та розширить відповідні можливості таких суб'єктів.

Слід наголосити на тому, що ст. 48 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» передбачена можливість створювати тимчасові контрольні комісії ради, що розглядається нами як суттєве підґрунтя до реалізації фінансового контролю зокрема, за рахунок залучення до нього таких рад.

Отже, відповідно до ст. 48 вказаного закону «тимчасові контрольні комісії ради є органами ради, які обираються з числа її депутатів для здійснення

контролю з конкретно визначених радою питань, що належать до повноважень місцевого самоврядування. Контрольні комісії подають звіти і пропозиції на розгляд ради. Рішення про створення тимчасової контрольної комісії ради, її назву та завдання, персональний склад комісії та її голову вважається прийнятим, якщо за це проголосувало не менше однієї третини депутатів від загального складу ради. Повноваження тимчасової контрольної комісії ради припиняються з моменту прийняття радою остаточного рішення щодо результатів роботи цієї комісії, а також у разі припинення повноважень ради, яка створила цю комісію» [39]. Такий організаційний потенціал, як тимчасова контрольна комісія, обов'язково має ефективно реалізовуватися в сфері фінансового контролю органами місцевого самоврядування.

Нами видається слушним деталізувати діяльність таких комісій саме в сфері фінансового контролю, що з одного боку розкриє обсяг та спосіб його реалізації органами місцевого самоврядування, з іншої – надасть такому контролю необхідної публічності, оскільки місцеві фінанси є власністю територіальною громадою, а тому вона має повне право приймати участь в контрольних заходах з метою недопущення зловживання владою посадовими особами місцевого самоврядування під час перерозподілу місцевих фінансових ресурсів, а також з метою подолання корупційних проявів.

Таким чином, нами пропонується доповнити ст. 48 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» частиною п'ять наступного змісту:

«5. Тимчасові контрольні комісії, які створюються з метою реалізації заходів фінансового контролю органами місцевого самоврядування здійснюють контроль за такими напрямками: виконання місцевих бюджетів; дотримання законодавства в сфері публічних закупівель, що проводяться за кошти місцевих бюджетів; виконання інвестиційних програм, що здійснюються за кошти місцевих бюджетів; дотримання повноти, своєчасності та цільового спрямування міжбюджетних трансфертів; контроль повноти надходжень коштів до місцевих бюджетів. Засідання тимчасових контрольних комісій ради, які створюються з метою реалізації заходів фінансового контролю органами місцевого

самоврядування проводяться у відкритому публічному режимі із можливістю залучення представників територіальної громади. За результатами розгляду звітів поданих такими комісіями рада приймає рішення щодо відсутності чи наявності порушень законодавства чи установленого порядку реалізації повноважень місцевого самоврядування, віднесених до предмету контролю такими комісіями. У випадку прийняття рішення про наявність порушень законодавства, рада направляє відповідне звернення до органу державного фінансового контролю з метою проведення додаткових контрольних заходів, а у випадку наявності ознак кримінального правопорушення – до правоохоронних органів з метою перевірки обставин скоєння злочину».

Таким чином, ми суттєво розширюємо функціональну спроможність органів місцевого самоврядування реалізовувати фінансовий контроль в сфері місцевих фінансів та наділяємо їх засобами відповідного реагування на виявлені порушення фінансової дисципліни та/або порядку здійснення фінансових відносин встановлених державою.

Аналіз Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» продемонстрував, що одним із найбільш важливих сегментів фінансових відносин, в якій повинен реалізуватися фінансовий контроль органами місцевого самоврядування є бюджетна галузь. Тому необхідно провести системний аналіз положень Бюджетного кодексу України щодо визначення додаткових можливостей та існуючих повноважень органів місцевого самоврядування в цій сфері. Так, абз. 3 ч. 3 ст. 26 Бюджетного кодексу України визначає, що «внутрішнім аудитом є діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є

підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику» [7]. Ця норма не має конкретної прив'язки до органу, що здійснює реалізацію бюджетної політики, а тому можна цілком впевнено стверджувати, що вона стосується в тому числі й органів місцевого самоврядування. З іншого боку запропонована законодавцем правова конструкція – «для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника» – демонструє, що мова йде про органи, в яких існує чітка субординація та підпорядкування. Це не застосовується до місцевих рад, оскільки це виборний орган, що представляє собою депутатський корпус, який не має ієрархічної структури але може стосуватися їх виконавчих органів.

Певну деталізацією вказаної вище норми ми знаходимо в Постанові Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту». Так, відповідно до п. 5 цієї Постанови органам місцевого самоврядування рекомендовано «утворити з 1 січня 2012 р. структурні підрозділи внутрішнього аудиту; під час організації та здійснення внутрішнього аудиту керуватися затвердженим цією постановою Порядком та прийнятими на його виконання нормативно-правовими актами Міністерства фінансів» [13]. Рекомендаційний характер цієї норми пояснюється тим, що органи місцевого самоврядування є незалежними у своїй діяльності стосовно тих повноважень, які є похідними від самого права місцевого самоврядування та правового режиму його здійснення.

Натомість внутрішній аудит видається нам надзвичайно ефективним засобом реалізації фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів, а особливо за витрачанням бюджетних коштів.

Внутрішній аудит є одним із базових компонентів європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю (Public Internal Financial Control – PIFC). Згідно із вимогами законодавства України він повинен бути впроваджений у діяльність розпорядників бюджетних коштів як державного бюджету, так і місцевих бюджетів для підвищення рівня прозорості в управлінні бюджетними коштами, управлінської підзвітності керівників різних рівнів, їх

відповідальності за забезпечення ефективної діяльності бюджетної установи. Внутрішній аудит є доволі новою та незвичною функцією для бюджетної сфери на місцевому рівні, яка призначена попередити будь-які негативні події у досягненні запланованих результатів по всіх напрямках діяльності бюджетних установ, не допустити порушення у роботі, а також виявити потенціал їх розвитку. За своїм онтологічним змістом внутрішній аудит є своєрідною системою «раннього попередження» можливих помилок і порушень за всіма напрямами і етапами діяльності розпорядника бюджетних коштів місцевих бюджетів, а тому він сприяє підвищенню рівня законності та обґрунтованості управлінських рішень та забезпечує стабільність діяльності розпорядника бюджетних коштів місцевого бюджету [43; 6]. В цьому контексті необхідно звернути увагу на відсутність імплементації положень щодо внутрішнього фінансового контролю в законодавство про місцеве самоврядування. Так, закріплення такої норми на рівні Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» перетвориться не у рекомендацію, а в обов'язок відповідних органів створювати необхідні структурні органи та підрозділи для реалізації цілей внутрішнього аудиту.

Це необхідно робити з урахуванням положень ст. 115 Бюджетного кодексу України. Аналіз цієї норми свідчить про те, що в процесі реалізації фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства існує субординаційна модель підпорядкування сфери місцевого самоврядування державі. Мова йде про те, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства, а відтак і за виконанням бюджетів покладається на орган місцевої державної адміністрації щодо бюджетів нижчестоящего рівня в ієрархії місцевого самоврядування. Так, обласними державними адміністраціями здійснюється контроль щодо бюджетів місцевого самоврядування та районних бюджетів; міськими державними адміністраціями в містах Києві та Севастополі – щодо районних у цих містах бюджетів, і лише виконавчими органами міських рад – щодо бюджетів районів у містах [7]. На наше глибоке переконання така модель не відповідає вимогам фінансової автономії та децентралізації публічного управління в Україні. А тому,

ця норма потребує суттєвого доопрацювання шляхом розширення контрольних повноважень і самих органів місцевого самоврядування за виконанням відповідних місцевих бюджетів. Таким чином, ми пропонуємо викласти статтю 115 Бюджетного кодексу України в наступній редакції:

«Стаття 115. Повноваження Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад з контролю за дотриманням бюджетного законодавства

1. Контроль за відповідністю бюджетному законодавству показників затверджених бюджетів, розпису бюджету, кошторисів бюджетних установ та інших документів, які використовуються у бюджетному процесі, здійснюється:

1) Радою міністрів Автономної Республіки Крим – щодо бюджету Автономної Республіки Крим, бюджетів місцевого самоврядування та районних бюджетів Автономної Республіки Крим;

2) обласними державними адміністраціями та обласними радами – щодо обласних бюджетів та районних бюджетів;

3) районними державними адміністраціями та районними радами – щодо районних бюджетів та бюджетів місцевого самоврядування;

4) міськими державними адміністраціями в містах Києві та Севастополі та міськими радами цих міст – щодо бюджету місцевого самоврядування міста та районних у цих містах бюджетів;

5) сільською, селищною, міською радою та їх виконавчими органами – щодо бюджетів місцевого самоврядування відповідних територіальних громад та бюджетів районів у містах;

б) виконавчими органами міських рад – щодо бюджетів районів у містах».

Викладення даної норми в такий спосіб суттєво підвищуватиме ефективність фінансового контролю, оскільки він здійснюватиметься шляхом перехресної контрольної діяльності: з одного боку – органами місцевого самоврядування; з іншого – їх виконавчими органів. Це не дублювання повноважень, а спосіб підвищення управлінської ефективності та якості реалізації фінансового контролю, зокрема його повноти та всеосяжності.

Важливим кроком на шляху розширення можливостей реалізації фінансового контролю та контролю ефективності ми вважаємо імплементацію положень про внутрішній фінансовий аудит до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», що суттєво підвищить системність та структурує фінансовий контроль у певний спосіб. Зокрема, ми пропонуємо доповнити пункт «а» статті 28 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» пунктом 10 наступного змісту:

«10) створення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та фінансового контролю, які під час організації та здійснення внутрішнього аудиту керуються затвердженими Кабінетом Міністрів України порядком здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, та координуватимуть свою діяльність з органами державного фінансового контролю в порядку та спосіб визначений Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»».

Таким чином, ми досягаємо інституційної та організаційної уніфікації системи фінансового контролю, що реалізується органами місцевого самоврядування. Це суттєво підвищує ефективність його здійснення, а також прозорість фінансових відносин в сфері місцевого самоврядування, і зокрема, контрольної діяльності відповідних органів за процесом перерозподілу та використання коштів місцевих бюджетів в усіх сферах суспільних відносин.

Щодо згаданого нами вище Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», то слід звернути увагу на ст. 7, якою визначаються засади та способи координації діяльності органу державного фінансового контролю з іншими контролюючими органами, серед яких важливе місце посідає координація діяльності такого органу з органами місцевого самоврядування. Стаття 8 цього ж закону закріплює предметні сфери в яких відбувається така координація: «виконання делегованих повноважень органами місцевого самоврядування з управління об'єктами державної власності; цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів; цільовим

використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії» [40]. Варто наголосити на відсутності чітко закріплених механізмів реалізації відповідної координації, що викликає необхідність звернутися до Порядку контролю за здійсненням органами місцевого самоврядування делегованих повноважень органів виконавчої влади, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 09.03.1999 № 339. Відповідно до п. 2 цього Порядку «контроль здійснюється шляхом аналізу актів органів місцевого самоврядування, надання органами місцевого самоврядування інформації про виконання делегованих повноважень органів виконавчої влади, проведення перевірок діяльності виконавчих органів сільських, селищних, міських рад» [38]. Тобто орган державного фінансового контролю під час реалізації завдань такого контролю в сфері місцевих бюджетів наділений всією повнотою повноважень щодо отримання будь-якої інформації та перевірки будь-якого управлінського рішення відповідних органів місцевого самоврядування.

Таким чином, системний аналіз особливостей реалізації функцій фінансового контролю органами місцевого самоврядування в Україні продемонстрував, що сучасний стан його реалізації характеризується нестримністю, недостатньою повнотою функціонального та інституційного забезпечення його реалізації, низьким рівнем реалізації власних повноважень в сфері фінансового контролю органами місцевого самоврядування, що є похідними від самого права на здійснення самоврядування. Крім того, нами ідентифіковано випадки втручання органами державної влади в діяльність органів місцевого самоврядування в процесі реалізації фінансового контролю. Розроблені нами пропозиції спрямовані на усунення слабких місць та недоліків як законодавчого забезпечення, так і організаційного супроводу реалізації фінансового контролю органами місцевого самоврядування. Натомість, як і у випадку із здійсненням такого контролю органами державної влади, ми вбачаємо за необхідне виявити додатковий потенціал для підвищення якості його реалізації в Україні вивчаючи досвід участі спеціалізованих органів фінансового контролю в його реалізації під час співробітництва із відповідними органами та інституціями в Україні.

4.4. Участь спеціалізованих органів фінансового контролю в його реалізації в Україні: міжнародно-правовий аспект

Міжнародно-організаційний аспект реалізації фінансового контролю в Україні розкривається нами через низку потреб та вимог, які встановлюються виходячи із того обсягу зобов'язань, які Україна взяла на себе за весь період існування систем фінансового контролю в умовах незалежності. Слід зауважити, що основна особливість міжнародно-правових відносин в сфері реалізації фінансового контролю в Україні проявляється через відсутність єдиного вектору розвитку відповідної системи контролюючих органів та їх контрольно-наглядових функцій.

Тривалий час після проголошення незалежності Україна зберігала відносну близькість із пострадянським простором та входила до складу Співдружності незалежних держав, яка намагалась перебрати функції та роль СРСР. Від цього залежала і регіональна геополітична тенденція розвитку систем публічного управління у цих країнах, зберігаючи старі радянські традиції. Згодом Україна орієнтується на демократичні стандарти врядування, а відтак і на демократичні стандарти прозорого фінансового контролю, орієнтованого головним чином на недопущення порушень фінансової дисципліни та запобігання відверто злочинним проявам використання фінансових ресурсів держави. Україна проголошує відданість міжнародним демократичним стандартам здійснення публічного управління в усіх без виключення сферах суспільного буття та приймає на себе міжнародно-правові зобов'язання, в тому числі і в сфері фінансового контролю.

Після ворожих проявів відношення РФ до України, що виразилося спочатку в анексії частини територій після 2014 року, а згодом у відвертій загарбницькій війні проти України, наша держава остаточно проголошує курс на європейську інтеграцію та вступ до ЄС. Це накладає новий обсяг зобов'язань, головним чином в сфері уніфікації національного та європейського законодавства в сфері фінансового контролю, а також запровадженню міжнародних та європейських стандартів і якості процесу управління фінансовим контролем, і власне стандартів

фінансової прозорості, дисципліни та регулювання аналізованого типу відносин.

Тому особливість участі міжнародних та європейських організацій в сфері реалізації фінансового контролю в Україні оцінюватиметься нами в двох ракурсах:

по-перше, в контексті процесу реалізації міжнародно-правових зобов'язань до процесу публічного управління фінансовим контролем;

по-друге, в контексті інституційної взаємодії між національними органами фінансового контролю та міжнародними.

Основний акцент дослідження в межах даного підрозділу ми спрямовуватимемо на способи та форми реалізації механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю за участі міжнародних органів та з урахуванням відповідних міжнародно-правових вимог.

Особливості участі спеціалізованих міжнародних органів фінансового контролю в його реалізації в Україні найбільш повно розкриваються через ступінь та форми участі вітчизняних суб'єктів господарювання та органів публічної влади в процесі перерозподілу міжнародних фінансів. С. В. Приймак з цього приводу зауважує на тому, що у процесі «інтегрування національної економіки у світове співтовариство сучасні підприємства починають активно шукати шляхи посилення своїх позицій як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках. За цих умов перед власниками та керівниками підприємств, як приватного так державного секторів економіки, гостро стоїть питання організації на підконтрольному об'єкті такої системи управління, яка б сприяла економічному, ефективному використанню наявних ресурсів, їх раціональному розподілу, чіткому та вчасному обліку і контролю за усіма господарськими процесами, а головне – залученню фінансових ресурсів із зовнішніх міжнародних джерел» [36, с. 130-131]. Все це обумовлює відповідний інтерес з приводу міжнародних контролюючих органів, які спрямовують свою діяльність на забезпечення стабільності міжнародного фінансового сектору; дотримання встановленого порядку використання фінансових ресурсів; правомірності отримання та цільового використання фінансових ресурсів із джерел, що не підпадають під

юрисдикцію національного регулятора країни походження того суб'єкта, який отримує відповідні ресурси тощо.

Все це укладається в сферу міжнародно-правового регулювання Лімської Декларації, в якій зазначається, що «організація фінансового контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими ресурсами, так як таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Наявність такої системи є необхідним тим більше чим сильніше держава інтегрована в міжнародну фінансову систему» [27]. Тобто Лімська Декларація не висуває обов'язкових вимог щодо залучення міжнародних контролюючих органів до процесу реалізації фінансового моніторингу на національному рівні, натомість вимагає створення самостійної національної системи такого контролю, результати діяльності якої в подальшому належать до об'єкта перевірки міжнародними органами контролю.

Крім того, звертає на себе увагу і така норма, яка міститься в Лімській Декларації «міжнародні організації повинні усвідомлювати, що їх практика міжнародного нагляду не є цілком задовільною і що вони мають надалі розвивати нові творчі підходи до нагляду у партнерстві з окремими урядами та приватним сектором, включаючи використання антихабарницьких пактів та пактів з доброчесності» [27]. На наше глибоке переконання тут закріплено принцип постійного якісного розвитку системи фінансового моніторингу та контролю, а також закладені підвалини міжнародної кооперації та координації зусиль в напрямку фінансового контролю.

В свою чергу О. О. Стрекаль звертає нашу увагу і на наявність таких двох важливих принципів, закладених у Лімській Декларації [47]:

– утилітарність контрольних заходів – що пов'язано із необхідністю застосуванням фінансових санкцій чи інших видів державного примусу до суб'єктів, що порушують фінансову дисципліну чи законодавство в сфері фінансового контролю;

– постійність обміну міжнародним досвідом – що проявляється в наявності інституційних механізмів, які дають можливість здійснювати постійний

моніторинг наповнення інструментарію державного фінансового контролю.

Саме останній принцип, який передбачає залучення держав, що підписали та ратифікували Лімську Декларацію до постійного процесу взаємного обміну найкращих практик здійснення фінансового контролю, покликаний вирішити найбільш гострі проблеми його реалізації, які простежуються у вітчизняній практиці. Так, Б. С. Шулюк вважає першою ту яка «пов'язана з недосконалістю організаційної структури фінансового контролю, адже контролюючі органи функціонують відокремлено, без регламентованого розподілу функцій, процедур, визначеного механізму взаємодії та координації діяльності між центром і регіонами, що не сприяє формуванню цілісної системи фінансового контролю. Друга – з незабезпеченістю єдиної бази даних, котра б давала змогу контролюючим органам обмінюватися необхідною інформацією. Третя – з неузгодженістю дій при здійсненні попереднього, поточного й наступного державного фінансового контролю, що зумовлено каральним характером контролю, а не попереджувальним» [56, с. 27-28]. Тобто Лімська Декларація не покликана вирішувати проблеми та недосконалості національних систем фінансового контролю, а лише забезпечити єдиний механізм в межах якого відбувається пошук вирішення таких проблем. Тут мова йде про міжнародне співробітництво на базі міжнародних організацій, але сама по собі Декларація не є тим міжнародно-правовим актом, який в імперативний спосіб регулює функціонування національної системи фінансового контролю. Єдина вимога, яка нею висувається стосується обов'язковості створення національної системи фінансового контролю, але навіть не визначаються вимоги та контури її функціонування.

Але щодо системи міжнародних органів фінансового контролю Лімська Декларація конкретизує вимоги до її постійного функціонування, розвитку та інтеграції найкращих міжнародних і національних практик здійснення фінансового контролю в діяльність останніх.

В цьому контексті ми акцентуємо увагу на Міжнародній організації вищих органів фінансового контролю (далі – INTOSAI), яка створена в 1953 р. з метою

вивчення та поширення позитивного досвіду в практиці контрольно-наглядової діяльності за сектором економіки та фінансів. INTOSAI виконує роль головної організації для зовнішнього державного аудиту та встановлює інституціональні правила для вищих органів фінансового контролю з метою сприяння розвитку і передачі знань, поліпшення державного аудиту в усьому світі і підвищення професійних можливостей.

За Статутом INTOSAI визначається вищий орган державної або наднаціональної організації, який призначений, конституюваний або організований для здійснення на підставі національного законодавства держави або розпоряджень наднаціонального органу вищої функції аудиту, з використанням юридичних повноважень. В організаційному плані державний аудит за стандартами INTOSAI має здійснюватися в двох самостійних формах: незалежній від органів виконавчої влади зовнішній аудит (Рахункова палата) і внутрішній урядовий аудит (Держаудитслужба).

Натомість, аналізуючи положення Постанови Кабінету Міністрів України «Про порядок участі центральних органів виконавчої влади у діяльності міжнародних організацій, членом яких є Україна» від 13.09.2002 № 1371, в актуальному стані на початок 2023 року, ми бачимо, що співробітництво в межах INTOSAI від імені України здійснює виключно Рахункова палата. Більше того, Держаудитслужба взагалі не представлена в даній Постанові, тобто не передбачена її участь від імені України в міжнародному співробітництві з питань реалізації фінансового контролю, що ми вважаємо головним і найбільш суттєвим недоліком в сфері міжнародної співпраці України щодо забезпечення фінансового контролю.

Системний аналіз положень Постанови Кабінету Міністрів України від 13.09.2002 № 1371 демонструє, що до переліку центральних органів виконавчої влади, інших державних органів, відповідальних за виконання зобов'язань, що випливають із членства України в міжнародних організаціях в сфері фінансового контролю входять лише наступні:

– Рахункова палата (за згодою) – відповідальна за взаємодію із INTOSAI та

її європейським підрозділом – Європейською організацією вищих органів фінансового контролю;

– Держфінмоніторинг – відповідальний за взаємодію в Егмонтській групі підрозділів фінансової розвідки, а також з Комітетом експертів Ради Європи з оцінки заходів протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму (далі – MONEYVAL).

До речі за співробітництво з останнім відповідальні також МВС, ДПА, СБУ, Мін'юст, МЗС за участю Офісу Генерального прокурора та Національного банку [41]. Вважаємо, що до Порядку затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 13.09.2002 № 1371 необхідно додати й Держаудитслужбу та покласти на неї функції із обов'язкового (га відміні від принципу участі «за згодою» за яким діє Рахункова палата) представництва України під час взаємодії із INTOSAI, Європейською організацією вищих органів фінансового контролю.

Слід зауважити, що на сьогодні Рахункова палата бере участь у діяльності одразу декількох робочих груп INTOSAI, а саме:

- робоча група з аудиту навколишнього середовища (INTOSAI WGEA);
- робоча група з державного боргу (INTOSAI WGPD);
- робоча група з питань боротьби з корупцією та відмиванням коштів (INTOSAI WG FACML).

Отже, досвід участі Рахункової палати в діяльності INTOSAI в найбільшій мірі розкривається через напрями функціонування робочих груп, членом яких вона є. Справа в тому, що INTOSAI не проваджує безпосередньо контрольні заходи на території чи в юрисдикції держави, яка є її членом, а здійснює їх лише по відношенню до міжнародних фінансових відносин, зокрема щодо участі в програмах МВФ, МБРР, ЄБРР тощо. В усіх інших випадках INTOSAI здійснює методичне забезпечення, розробляє та реалізує єдині підходи до стандартизації контрольної діяльності, запроваджує нові вимоги до системи якості публічного управління системою фінансового контролю на національному рівні держав-членів. Слід наголосити, що INTOSAI не контролює запровадження таких стандартів та використання органами фінансового контролю в своїй діяльності

рекомендацій організації. Тобто ми можемо говорити про наявність доволі парадоксальної ситуації коли орган фінансового контролю не контролює ступінь, міру та повноту запровадження державами-членами інструментів, методики та форм реалізації такого контролю щодо до внутрішнього середовища. Натомість використання відповідних рекомендацій є обов'язковим для тих суб'єктів фінансових відносин резидентів, які долучаються до процесів перерозподілу міжнародних фінансів. При цьому, якщо національні органи фінансового контролю, а зокрема Рахункова палата не дотримується відповідних вимог, то INTOSAI здійснює фінансовий контроль вказаних суб'єктів самостійно або залучає до його проведення учасників робочих груп створених в середині організації.

Наступною особливістю участі INTOSAI в процесі фінансового контролю стосовно суб'єктів та учасників фінансових відносин є те, що організація перевіряє національні стандарти його проведення, аналізує звіти за результатом його реалізації на різних стадіях та з різних предметів проведення такого контролю, але за результатами такого аналізу завжди розробляє свої рекомендації чи робить заключення, які в першу чергу є доступним для системи міжнародних правоохоронних органів в сфері запобігання фінансовим злочинам, і головним чином – для FATF. Така ситуація пояснюється тим, що звіти та діяльність INTOSAI є публічними і відкритими.

Для FATF це є відкритим джерелом інформації стосовно потенційних порушень фінансового законодавства, міжнародних правил здійснення фінансових відносин, в той час як більшість даних до їх перевірки можуть мати ознаки комерційної таємниці та є недоступними для контрольної-наглядової діяльності в сфері протидії легалізації доходів отриманих злочинним шляхом. До речі міжнародне співробітництво в цій сфері на рівні відповідних міжнародних інституцій є значно ширшим та взаємо проникливим ніж на національному рівні. Це пояснюється високим рівнем щільності міжнародних фінансових ресурсів та надзвичайно жорсткими вимогами до реалізації відносин з приводу перерозподілу міжнародних фінансів, а також підвищеними вимогами до фінансової дисципліни.

У своїй сукупності всі ці фактори обумовлюють не лише стабільність міжнародної фінансової системи але й сприяють міжнародній боротьбі із такими негативними проявами легалізації доходів отриманих злочинним шляхом як фінансування тероризму та створення спекулятивних активів, які мають ознаки шахтарських.

Саме тому членство та спільна діяльність Рахункової палати разом із INTOSAI є важливим фактором, а в деяких аспектах навіть потужним потенціалом для розвитку ефективної системи фінансового контролю на національному рівні. Для України досвід INTOSAI, методологічне забезпечення яке розробляє дана організація та система стандартів фінансового контролю представляють особливу цінність та важливість з урахуванням потреб євроінтеграційних процесів, необхідності уніфікації вітчизняного та європейського законодавства тощо.

Слід звернути увагу і на таку організацію, як Європейська рахункова палата, або Європейський суд аудиторів – European Court of Auditors. По суті, це один із семи інститутів, який керує ЄС, а отже Україна повинна взяти на себе той обсяг зобов'язань з уніфікації вітчизняного та європейського законодавства в частині регулювання діяльності цієї інституції.

European Court of Auditors головним чином акцентує свій владно-управлінський вплив на наступних сферах фінансового контролю:

- моніторинг та перевірка процесу та звітів про стан надходження коштів в бюджети всіх рівнів ЄС та національні бюджети країн-членів;
- перевірка та аналіз системи якості публічного управління фінансовим сектором в країнах-членах ЄС;
- контролює виконання бюджетів всіх рівнів та всіх органів публічного управління в ЄС.

Тобто за своєю інституційно-правовою природою цей орган є фактичною моніторинговою установою, яка покликана беззаперечно та всебічно виконувати функції з фінансового контролю.

Однак на думку Н. Лазаревої суттєвим недоліком функціонування European

Court of Auditors є те, що вона фактично позбавлена «повноважень щодо притягнення суб'єктів, стосовно яких вона здійснює контроль, до юридичної відповідальності. Для притягнення відповідних суб'єктів до відповідальності Європейська рахункова палата звертається до Європейського антикорупційного офісу» [26, с. 87-88]. Але для цього існують інші спеціально створені міжнародні інституції, які до речі, доволі ефективно співпрацюють з Україною та мають реальні успіхи щодо виявлення випадків порушень фінансової дисципліни. Тут і мережа FATF, і Eurofisc, який діє на рівні центральних органів країн-членів в сфері податкового та фінансового адміністрування. І хоча основним міжнародним правоохоронним органом виступає все ж таки Europol, який має реальні повноваження в сфері переслідування, затримання, тримання та досудового слідства по відношенню до осіб, що скоїли фінансові злочини, ми не повинні применшувати важливість для України в сучасних умовах значення міжнародного співробітництва з усіма контрольно-наглядовими органами, оскільки лише за таких умов можна ефективно подолати той рівень корупції та ту кількість порушень фінансової дисципліни, які існували в країні в довоєнний період та які значно зросли після запровадження воєнного стану.

Окремо С. Божек та І. Емерлінг звертають увагу на діяльності Європейського комітету із системних загроз (European Systemic Risk Board – ESRB). Основним завданням його діяльності є макропруденційний нагляд за фінансовою системою ЄС, для того щоб сприяти запобіганню або пом'якшенню системних ризиків для фінансової стабільності в ЄС. ESRB на національному рівні сприяє ефективному функціонуванню фінансового сектору, а відтак виконує для ЄС фактично рол фільтра небажаних ризикових явищ [57]. Дослідники акцентують увагу на тому, що під час інтеграції до ЄС нових членів саме ESRB дає остаточне заключення стосовно рівня готовності та пристосовності національної фінансової та економічної систем до вимог та реальних умов функціонування європейського фінансового сектору. Для України на етапі очікування рішення щодо остаточної інтеграції рекомендації ESRB є вкрай слухними, але тут також слід виходити із первинності національних інтересів

стосовно функціонування окремих сегментів фінансового сектору. Тому сприймати всі без виключення рекомендації в якості беззаперечних Україна не повинна.

В цьому і є одна із найбільших та визначальних особливостей участі міжнародних організацій під час реалізації фінансового контролю в Україні або щодо резидентів України. Її можна сформулювати у формі принципу «національної релевантності». Цей принцип ми завжди маємо на увазі, коли говоримо про примат національних інтересів, але ніколи не формуємо юридично визначено з метою його імплементації в міжнародних договорах в сфері фінансового контролю. Ухвалюючи рішення про їх ратифікацію чи приєднання до міжнародних нормативно-правових актів Верховна Рада України повинна завжди спиратися на принцип національної релевантності.

Ми його можемо сформулювати наступним чином: імплементація норм та практик здійснення фінансового контролю в зарубіжних країнах чи світовому середовищі, а також реагування на ті порушення, які були виявлені міжнародними органами фінансового контролю в діяльності суб'єктів фінансових відносин резидентів України необхідно сприймати та реалізовувати лише в тому випадку, коли такі практики, норми, рекомендації, висновки містять в собі дійсні випадки порушення національного фінансового законодавства або звичаїв ведення фінансових відносин за умови наявності прогалин права; або сприяють покращенню фінансової безпеки.

За умови запровадження такого принципу Україна не буде зобов'язана компіювати та імплементувати норми права, які не є традиційними для вітчизняної моделі державно-правового регулювання як практики реалізації фінансових відносин, так і практики здійснення фінансового контролю. Він розкривається через економічний, правовий та інший суспільний ефект для національної системи фінансових відносин або через оптимізацію ресурсного та іншого забезпечення на здійснення заходів фінансового контролю на національному рівні.

Тоді дійсно важливою особливістю реалізації фінансового контролю в

Україні за участі суб'єктів, які мають міжнародно-правовий статус, стане підвищенні вимог до стандартизації й уніфікації контрольних процедур. В цьому контексті можна навести позицію А. В. Хмелькова, який вказує, що «хоча міжнародні стандарти не регламентують чітку структуру органів фінансових інститутів, вони різняться в різних країнах, але побудовані на основі уніфікованих принципів діяльності, що надає доступність фінансових операцій та розкриває інформацію про них, учасникам фінансових відносин. Регламентація фінансового контролю міжнародними стандартами дає змогу громадянам іншої країни, не знаючи про устрій та особливості діяльності підприємства, на основі звітності аналізувати її фінансовий стан та ефективність з фінансового погляду, а також фінансову безпечність та стабільність, що в свою чергу сприяє міжнародній інвестиційній діяльності» [52, с. 357-359]. Така утилітарність застосування стандартизації має практичний вираз у збільшенні рівня транспарентності національної системи регулювання фінансових відносин та передбачуваності контрольних функцій і можливостей держави. Для суб'єктів фінансових відносин, особливо для учасників державних закупівель та інвесторів це одна із вихідних умов під час прийняття рішення стосовно участі в економіці держави.

Для національної системи фінансового контролю стандартизація та уніфікація виконує роль своєрідної архітектоніки базових принципів контрольної діяльності держави, в яку згодом імплементуються конкретні інструменти та засоби з урахуванням національних особливостей та політико-правових й соціально-економічних реалій внутрішнього фінансового сектору. Тут ми повинні пояснити, що оскільки вихідним елементом механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю є нормативно-правова складова, то запровадження на національному рівні стандартів схвалених міжнародною спільнотою контролюючих органів окреслює контури майбутнього законодавчого, інституційного та навіть функціонального забезпечення процедур фінансового контролю. Держава при цьому продовжує відігравати ключову роль в створенні системи фінансового контролю. Але все це відбувається значно легше

за умови прийняття в якості базових рис майбутньої системи фінансового контролю тих стандартів та підходів до її формування, які пройшли перевірку і часом, і умовами функціонування в різних фінансових системах.

З таких позицій цікавим для нас є висновок В. В. Кур'янова стосовно того, що стандартизація та уніфікація національних систем державного фінансового контролю ~~має на увазі~~ передбачає формування єдності у діяльності суб'єктів, які його здійснюють, що проявляється в наступному:

– кооперація та співпраця суб'єктів під час здійснення своїх повноважень, де один суб'єкт не перешкоджає діяльності іншому та не дублює процеси другого, що в свою чергу не заважає та не уповільнює діяльність об'єкта фінансового контролю;

– діяльність суб'єктів має бути прозорою та надавати доступ до інформації своєї діяльності об'єктам фінансового контролю, на основі якої вони (об'єкти) будуть коригувати свою діяльність та раціоналізувати використання публічних ресурсів та забезпечувати соціально-економічний розвиток;

– створення уніфікованої методично-методологічної та уніфікованої інформаційної бази [25].

Отже, методико-методологічне забезпечення є ключовим елементом системи міжнародно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю на національному рівні. Стандартизація, на якій будується вся модель міжнародного співробітництва держав та взаємодії їх контрольних органів матиме найвищий рівень ефективності, якщо вона забезпечується відповідним методичним супроводом. Тому, якщо ми говоримо про функціонування INTOSAI, European Court of Auditors, ESRB, то ми в першу чергу повинні розуміти, що ці органи повинні використовуватись вітчизняними структурами, які реалізують фінансовий контроль в якості майданчика для обміну досвідом, моделювання утилітарності конкретних заходів контролю з урахуванням вже існуючих практик, перевірки допустимості впровадження таких практик в національну систему фінансового контролю.

Такий спектр функціональних можливостей може забезпечуватись

виключно в системі виконавчих органів державної влади, що є зайвим аргументом на користь того, що провідним органом в сфері фінансового контролю в Україні має бути не Рахункова палата, а Держаудитслужба, і саме вона повинна забезпечувати представництво України в усіх міжнародних організаціях та структурах з реалізації фінансового контролю. Практика контролю є більш утилітарною, показовою та ефективною, якщо він реалізується в різних сегментах фінансового сектору. Таку широту його реалізації може забезпечити виключно Держаудитслужба оскільки Рахункова палата здійснює свою діяльність виключно в сфері бюджетних відносин, публічних закупівель за рахунок бюджетних коштів тощо.

Тут слід наголосити, що Держаудитслужба за умови тісної співпраці з міжнародними структурами в сфері фінансового контролю здатна суттєво розширити власний інструментарій його здійснення, а також постійно вдосконалювати методичний супровід його реалізації іншими уповноваженими на то органами держави та органами місцевого самоврядування. Втручання таких міжнародних органів в національну систему фінансового контролю є неприпустимим, навіть на рівні методичного забезпечення. Їх рішення, якщо і можуть сприйматися у такому сенсі, то виключно в якості рекомендацій. Натомість по відношенню до суб'єктів фінансових відносин резидентів, які здійснюють свою діяльність за межами країни або приймають участь в перерозподілі міжнародних фінансових ресурсів міжнародні органи фінансового контролю застосовують увесь свій інструментарій та асортимент заходів контрольного-наглядового, моніторингового та аналітичного характеру. За результатом їх реалізації по відношенню до конкретних суб'єктів або навіть до цілої моделі їх поведінки чи способу реалізації фінансових відносин (традицій таких відносин) органи міжнародного фінансового контролю готують аналітичні записки, звіти чи розробляють рекомендації, які набувають публічного доступу та можуть бути використані, як для корегування діяльності конкретним суб'єктом, так і для прогнозування чи моделювання власного модусу поведінки іншими учасниками міжнародних фінансових відносин.

Таким чином, ігнорування методичних напрацювань міжнародних організацій є недоречним та недоцільним. І хоча жоден міжнародно-правовий акт підписаний чи ратифікований Україною не містить прямого обов'язку імплементації чи використання таких рекомендацій в діяльності національних органів фінансового контролю, все ж таки з урахуванням вимог та положень Лімської Декларація, така діяльність міжнародних органів повинна нами розумітися як додаткове джерело напрямів та додатковий потенціал вдосконалення вітчизняної системи фінансового контролю.

Висновки до розділу 4

За результатами проведеного дослідження особливостей реалізації фінансового контролю в Україні державними органами та органами місцевого самоврядування нами зроблено наступні висновки.

1. Запропоновано авторське визначення категорії «адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю», під якими слід розуміти врегульовані нормами адміністративного та фінансового права відносини, однією із сторін яких виступає орган наділений владно-розпорядчими повноваженнями з метою контролю за дотриманням учасниками фінансових відносин встановленого державою правового порядку їх реалізації, способів та методів перерозподілу та використання фінансових ресурсів держави та дотримання їх учасниками вимог фінансової дисципліни. Доведено, що структура адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю включає дві груп елементів: статичні елементи, до складу яких належать: суб'єкти (органи наділені владно-розпорядчими повноваженнями з метою проведення фінансового контролю та органи, які перевіряються); юридична основа (адміністративно-правові норми на підставі яких здійснюються відносини); динамічні елементи, до складу яких належать: юридично-адміністративний факт (обставина, з якою пов'язується виникнення, зміна чи припинення адміністративних правовідносин); юридичний зміст (взаємозв'язок зафіксованих в адміністративному праві суб'єктивних прав та юридичних обов'язків (тобто передбачених для зобов'язаної особи та

забезпечені можливістю державного примусу вид і міра необхідної поведінки) учасників адміністративно-правових відносин; об'єкт адміністративних правовідносин.

2. Визначаючи особливості здійснення фінансового контролю державними органами, встановлено, що на даному етапі розвитку вітчизняного законодавства, відчувається брак системності щодо інституційного регулювання такого виду владно-управлінської діяльності. Нами визначено, що фінансовий контроль є різновидом владної функції, якою наділені всі без виключення органи державної влади, що беруть участь в процесі перерозподілу бюджетних коштів. В цьому контексті він уявляється елементом державно-управлінської функції, а відносини з приводу його реалізації входять до складу внутрішньо організаційних відносин в таких органах державної влади. Натомість стосовно загальнодержавного рівня, то фінансовий контроль здійснюється за галузевою ознакою, однак з метою підвищення ефективності та результативності його здійснення важливим є виділення єдиного органу державної влади, який матиме максимальний обсяг повноважень щодо координації та кооперації діяльності всіх інших органів владних повноважень в сфері реалізації фінансового контролю. Таким органом ми вважаємо Держаудитслужбу, повноваження якої повинні охоплювати в якості предметної сфери всі без виключення аспекти та елементи реалізації фінансових відносин.

3. Визначаючи, роль органів місцевого самоврядування в сфері фінансового контролю в Україні доведено, що основний сегмент фінансових відносин де вони виступають суб'єктами фінансового контролю є бюджетна сфера. Такий контроль реалізується через систему відносин делегування шляхом покладення відповідних функцій на незалежного аудитора. Наполягаємо на—розширенні можливостей органів місцевого самоврядування в повній мірі реалізовувати власні повноваження в сфері місцевих фінансів, а також здійснювати заходи з фінансового контролю за місцевими бюджетами. Тому нами пропонується розширити власні повноваження органів місцевого самоврядування, зокрема в частині фінансового контролю, шляхом внесення відповідних змін до ст. 28

Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні».

Обґрунтована необхідність деталізувати діяльність тимчасових контрольних комісій саме в сфері фінансового контролю, що надасть такому контролю необхідної публічності, оскільки місцеві фінанси є власністю територіальної громади, а тому вона має повне право приймати участь в контрольних заходах з метою недопущення зловживання владою посадовими особами місцевого самоврядування під час перерозподілу місцевих фінансових ресурсів, а також з метою подолання корупційних проявів.

Список використаних джерел до Розділу 4

1. Авер'янов В. Б. Утвердження принципу верховенства права у новій доктрині українського адміністративного права. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2006. № 11. С. 57–70.
2. Алфьоров С. М. Адміністративне право України. Загальна частина. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 216 с.
3. Битяк Ю. П., Гаращук В. М., Зуй В. В. Адміністративне право. Харків : Право, 2013. 656 с.
4. Богуцький В. В., Богуцька А. В. Адміністративне право України як галузь права. Харків : ФІНН, 2010. 64 с.
5. Бондаренко В. А. Призначення та особливості структури адміністративно-правових норм. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2011. № 4. С. 145–154.
6. Бондарук Т. Г. Місцеве самоврядування та його фінансове забезпечення в Україні. Київ : НАН України ; Ін-т екон. та прогноз., 2009. 608 с.
7. Бюджетний кодекс України : чинний документ від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1710> (дата звернення: 16.05.2022).
8. Галуцько В. В. Адміністративно-правові відносини: алгоритм дослідження суспільних відносин. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2016. Вип. 3. С. 126–132.

9. Галуцько В., Олефір В., Пихтін М., Онищук О. Адміністративне право України в сучасних умовах (виклики початку ХХІ століття) : монографія. Херсон : Херсонська міська друкарня, 2010. 378 с.
10. Голосніченко І. П. Адміністративне право України (основні категорії і поняття). Київ, 1998. 52 с.
11. Горбач А. М. Структура адміністративно-правових відносин. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2015. Вип. 3(9), т. 3. С. 173–176.
12. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : II Міжнар. наук.- практ. інтернет-конф., 20 листоп. 2017 р. Тернопіль : ТАНГ, 2017. С. 147–150.
13. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 верес. 2011 р. № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.05.2022).
14. Дніпров О. Адміністративно-правові відносини в умовах трансформації предмета адміністративного права. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 3. С. 175–181.
15. Долбнева Д. Стан та необхідність стандартизації державного фінансового контролю в Україні. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. № 1. С. 96–101.
16. Європейська хартія місцевого самоврядування : Міжнародний документ від 15 жовт. 1985 р., м. Страсбург. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036#Text (дата звернення: 16.05.2022).
17. Золлер-Вінклер М. Фінансова автономія – основа місцевого самоврядування / за ред. О. Шевченко. *Децентралізація* : вебсайт. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/13610> (дата звернення: 16.05.2022).
18. Ківалов С. В., Біла Л. Р. Адміністративне право України. Одеса : Юридична література, 2006. 488 с.
19. Коломoeць Т. О. Адміністративне право України. Академічний курс.

Київ : Юрінком Інтер, 2011. 576 с.

20. Колпаков В. К. Адміністративно-правові відносини: поняття і види. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2013. № 1. С. 102–104.

21. Колпаков В. К., Кузьменко О. В., Пастух І. Д. Курс адміністративного права України. Київ : Юрінком Інтер, 2013. 872 с.

22. Косова Т., Шевченко В. Вищий державний фінансовий контроль в умовах євроінтеграції України. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2018. № 1. С. 121–129.

23. Кравцова Т. М. Поняття та особливості адміністративно-правових відносин у сфері надання державної допомоги суб'єктам господарювання. *Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління*. 2020. № 6(12). С. 132–139.

24. Курило В. Адміністративні правовідносини у сільському господарстві України : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2008. 39 с.

25. Кур'янов В. В. Уніфікація системи державного фінансового контролю в умовах глобалізації. *Соціальна економіка*. 2020. Вип. 59. С. 72–83.

26. Лазарева Н. Міжнародна практика фінансового контролю. *Национальный юридический журнал: теория и практика*. 2015. № 12. С. 84–89.

27. Лімська декларація : VIII Міжнародна конференція по боротьбі з корупцією від 7-11 верес. 1997 р., Ліма, Перу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_090#Text (дата звернення: 16.05.2022).

28. Литовченко О. Поняття та види адміністративно-правових відносин, які виникають у судовій системі. *Право.ua*. 2015. № 3. С. 73–78.

29. Лошицький М. В. Адміністративно-правові відносини в сфері охорони громадського порядку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ : НАВС України, 2002. 181 с.

30. Макаренко А. В. Адміністративне право. Київ : КНЕУ, 2008. 264 с.

31. Ніщимна С. О. Фінансовий контроль як складова фінансової діяльності держави та місцевих органів влади. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2012. Т.12. С. 110–120.

32. Остапенко О. І., Люблін В. Д. Адміністративно-правові відносини в умовах адміністративної реформи в Україні. Львів : Львів. державний університет внутр. справ, 2007. 119 с.

33. Панова О. О. Особливості структури адміністративно-правових відносин у сфері забезпечення публічної безпеки. *Журнал східноєвропейського права*. 2018. № 50. С. 44–49.

34. Письменна Т. Європейський досвід діяльності вищих органів контролю державних фінансів: уроки для вітчизняної практики. *Наука молода*. 2016. № 15-16. С. 213–222.

35. Пономаренко Г. О. Адміністративно-правові відносини, які виникають в управлінні забезпеченням національної безпеки Службою безпеки України. *Форум права*. 2007. № 3. С.195–201.

36. Приймак С. В. Тенденції функціонування вітчизняної системи фінансового контролю в контексті імплементації світового досвіду. *Specialized and multidisciplinary scientific researches*. 2020. № 1. С. 128–135.

37. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03 лют. 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

38. Про затвердження Порядку контролю за здійсненням органами місцевого самоврядування делегованих повноважень органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 09 берез. 1999 р. № 339. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/339-99-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

39. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 травн. 1997 р. № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#n981> (дата звернення: 16.05.2022).

40. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 лют. 1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

41. Про порядок участі центральних органів виконавчої влади у діяльності міжнародних організацій, членом яких є Україна : Постанова Кабінету Міністрів України від 13 верес. 2002 р. № 1371. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1371-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

42. Про Рахункову палату : Закон України від 02 лип. 2015 р. № 576- VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 16.05.2022).

43. Романів Є. М., Гончарук С. М., Приймак С. В., Даниляк Л. Я. Розвиток державного фінансового контролю в Україні : монографія. Львів : Простір-М, 2015. 174 с.

44. Романченко Ю. О. Стан та перспективи розвитку державного фінансового контролю у світлі євроінтеграційних змін. *Globalne aspekty Ekonomii Światowej i Stosunków Międzynarodowych w warunkach niestabilności gospodarczej* : monografia. Czestochowa : Wydawnictwo Akademii Polonijnej w Czestochowie «Educator», 2016. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/519> (дата звернення: 16.05.2022).

45. Стеценко С. Г. Адміністративне право України. Київ, 2007. 624 с.

46. Столбовий В. М. Адміністративне право України. Київ : О. С. Ліпкан, 2010. 160 с.

47. Стрекаль О. О. Лімська Декларація та її вплив на формування сучасних моделей державного фінансового контролю в країнах ЄС. *Ефективна економіка*. 2016. № 9.

48. Ткаченко І. М. Адміністративно-правові відносини: дискусійні питання. *Журнал східноєвропейського права*. 2020. № 81. С. 56–63.

49. Фролов Ю. М. Особливості адміністративно-правових відносин у сучасних умовах. *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. № 1. С. 234–238.

50. Харитонов О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) : монографія. Одеса : Юридична література, 2004. 328 с.

51. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль. Харків : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2017. 228 с.

52. Хмельков А. В. Предметно-об'єктна сфера інституту контролю. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2017. Т. 1, № 22. С. 351–361.

53. Хмельков А. В. Рахункова палата України як агент інституту контролю публічних фінансів. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. № 5. С. 370–381.

54. Шевченко Е. О. Визначення поняття адміністративно-правових відносин з урахуванням пріоритетного значення та ролі в них суб'єкта адміністративного права (на прикладі адміністративного суду). *Форум права*. 2011. № 1. С. 1116–1122.

55. Шевчук О. А. Сутність системи державного фінансового контролю. *Фінансовий простір*. 2015. № 1 (17). С. 304–308.

56. Шулюк Б. С. Шляхи розвитку державного фінансового контролю в Україні у контексті досвіду економічно розвинутих країн. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 6. С. 25–29.

57. Bozek S., Emerling I. Protecting the Organization Against Risk and the Role of Financial Audit on the Example of the Internal Audit. *Oeconomia Copernicana*. 2016. Vol. 7(3). P. 485–499.

58. Mexico Declaration on Independence. September 28, 1821. URL: http://www.acrada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=1013545&cat_id=32836 (Last accessed: 20.12.2021).

59. Havronska, T., Krasnolobova, I., Bortniak, V., Bondar, D., & Boiko, A. (2021). The Role of Public Authorities in Combating Gender-Based Violence. *Cuestiones Políticas*, Vol. 39, No 71. P. 387–404. DOI: <https://doi.org/10.46398/cuestpol.3971.21>

РОЗДІЛ 5. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

5.1. Міжнародний досвід забезпечення ефективності фінансового контролю

Обмін міжнародним досвідом у будь-якій сфері реалізації державно-управлінських відносин завжди розглядається в значенні окремого додаткового потенціалу для пошуку напрямів удосконалення реалізації державою власних функцій у такій сфері. У цьому випадку ми розглядаємо з цих позицій сферу державного фінансового контролю, а вивчення найбільш ефективних та прагматичних практик закордонних країн створює можливості для впровадження більш дієвих адміністративно-правових засобів його практичної реалізації. При цьому вивчення закордонного досвіду завжди відбувається з урахуванням певних критеріїв та вимог, оскільки у сфері фінансового контролю для України цікавими є цілком конкретні напрями, зокрема методологія викриття та попередження фінансового шахрайства, зловживань у сфері публічних закупівель тощо. Тобто йдеться про організаційні й функціональні елементи системи адміністративно-правового забезпечення його реалізації. Це пояснюється тим, що стандарти побудови інституційної складової фінансового контролю, окремі елементи адміністративних відносин в означеній сфері визначаються на рівні міжнародно-правових актів у значенні вимог для доступу до тих чи інших міжнародних фінансових фондів. Тому зарубіжний досвід у сфері стандартизації процедур фінансового моніторингу нами не розглядається, оскільки Україна взяла на себе низку зобов'язань, долучившись до міжнародних організацій, що спеціалізуються на реалізації фінансового контролю, а тому вивчення закордонного досвіду більш доцільно спрямувати в напрямку аналізу практики запровадження таких стандартів в інших країнах-членах, а також міжнародних організацій, груп та спілок [32, с. 27].

Ще одним важливим критерієм, який визначає коло аналізу закордонного досвіду організації фінансового контролю, є територіальний критерій. Так, нас

цікавить досвід країн Європи, США, а також держав, що входять до групи G 20 та мають статус таких, що розвиваються. З іншого боку, прагнення України вступити до ЄС та підписання відповідної заявки про вступ в 2022 році визначають необхідність більш пильного вивчення досвіду країн-членів ЄС, особливо держав, що мають спільне комуністичне минуле та які пройшли шлях трансформації державотворчих процесів від повалення тоталітарного режиму до встановлення демократії [12, с. 249].

Водночас, ми маємо оминати увагою країни, що мають яскраво виражений авторитарний режим, незважаючи на те, що наприклад, у Китаї система юридичної відповідальності за фінансові злочини є однією із найбільш жорстких у світі. Нас не цікавить досвід застосування юридичної відповідальності, але концентрація основного пізнавального впливу спрямовується на недопущенні, запобіганні відповідних злочинних проявів. Безумовно, застосування юридичної, а зокрема кримінальної відповідальності до порушників фінансового законодавства та фінансової дисципліни, є важливим компонентом загальнодержавної системи фінансового контролю, але в межах цього дослідження основний акцент ми робимо саме на запозиченні досвіду впровадження адміністративно-правових заходів реалізації такого контролю, способів та механізмів практичної діяльності відповідних державних органів, а також розбудови системи внутрішнього фінансового контролю, особливо її стимулювання [8].

До того ж, варто зробити і ще одне зауваження: зарубіжний досвід, навіть якщо він є надзвичайно дієвим, має оцінюватись з точки зору його утилітарності в умовах вітчизняної системи адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю. Тобто найкращі практики, які демонструють свою ефективність за кордоном, не обов'язково можуть мати таку ж саму високу ефективність в Україні.

Фінансовий контроль у державному секторі в зарубіжних країнах вибудовується за різними моделями, однак загалом для розвитку відповідної системи характерна тенденція децентралізації та виділення аудиту або його

елементів у самостійний напрям контрольної діяльності, у процесі реалізації якої визначається ефективність діяльності органів влади зі збору, належного розподілу доходів і витрат бюджетних засобів, виконання прийнятих рішень і положень відповідних законодавчих актів [34; 41, с. 419]. Як слушно зазначає Н. Лазарева, система фінансового контролю в західних країнах загалом «однотипна і складається з таких елементів:

- відомство головного ревізора-аудитора з підпорядкуванням безпосередньо парламенту або президентові країни, його головна мета існування – здійснення загального контролю за використанням державних коштів;

- податкове відомство з підпорядкуванням президенту, уряду або міністерству фінансів, призначене контролювати надходження в бюджет податкових доходів;

- контрольні структури в складі державних відомств, які здійснюють перевірки та ревізії підвідомчих установ;

- недержавні контрольні служби, що на комерційних засадах здійснюють перевірку достовірності звітної документації й законності фінансових операцій як в приватному, так і в державному секторах;

- служби внутрішнього контролю, основне завдання яких полягає в досягненні мети зниження витрат, оптимізації фінансових потоків і збільшенні прибутку» [15, с. 85-87].

Суто інституційно така ж система фінансового контролю функціонує наразі в Україні. Але головне питання постає в тому, яка саме інституція, окрім Міністерства фінансів України, з яким колом повноважень (контрольно-ревізійними, аудиторськими, наглядовими тощо) у випадку наділення її статусом провідного державного органу у сфері реалізації державної політики фінансового контролю забезпечуватиме найвищий рівень ефективності такої системи в цілому. Йдеться про спеціалізацію та децентралізацію функцій публічного управління в сфері фінансового контролю та їх концентрації не у Міністерства фінансів, а в іншому органі. У цьому контексті привертає увагу дослідження В. Ф. Піхоцького [19, с. 95-102], який ставить питання щодо системної ефективності державного

фінансового контролю. Посилаючись на праці Н. І. Дорош [12] та Ю. А. Бондар [4], вчений суттєво доповнює їх аналізом інституційного впливу на ефективність адміністративно-правового регулювання державного фінансового контролю.

Узагальнюючи результати досліджень, проведених науковцями, ми доходимо висновку, що в демократичних країнах, зокрема в країнах-членах ЄС, система фінансового контролю залежить від провідного органу держави, на який покладаються повноваження практичної реалізації заходів такого контролю. Тобто вихідною для таких країн під час побудови системи фінансового контролю виступає інституційна складова його адміністративно-правового забезпечення.

Такий висновок є цілком логічним, якщо дивитись на фінансовий контроль як на обов'язок держави перед громадянами щодо забезпечення національної фінансової безпеки. Створюючи відповідний головний орган фінансового контролю, національні парламенти наповнюють функціональну та організаційну складові відповідної системи державно-владних відносин з-поміж іншого на підставі рекомендацій, розроблених таким органом. Вочевидь, це пов'язано із особливостями самого усвідомлення державотворчих процесів на рівні ментального сприйняття цивілізаційної ролі держави та її органів у процесах регулювання різних сфер суспільного буття. Тобто суспільства, які традиційно мають більший рівень самоорганізації та громадської відповідальності, здатні обходитись без жорстких, суто імперативних методів державного управління, що втілюється й у відповідному інституційному статусі органів державного фінансового контролю.

У суспільствах, де, навпаки, відбувається перехід до демократизації державотворчих процесів, рівень використання саме імперативного методу державного управління є надзвичайно високим, тому що це є запорукою дотримання законодавства значно більшою мірою, ніж за умови поширення дискретного підходу до державного регулювання, зокрема у сфері фінансового контролю [14, с. 286].

Отже, ми можемо виділити чотири типи інституційної організації системи фінансового контролю за ознакою головного органу, на який покладено

реалізацію державної політики в означеній сфері:

– судово-трибунальний – характеризується тим, що провідним органом державного фінансового контролю є колегіальний аудиторський суд чи трибунал або інший орган, правова природа якого пов'язана із арбітражним вирішенням питань фінансового контролю, а сам орган входить до складу судової системи країни (Греція, Португалія);

– трибунально-незалежний, який характеризується наявністю незалежного експертного органу, який за характером своєї діяльності виконує арбітражну (судову) функцію, але не входить до системи судової влади держави, а статус таких органів може бути нейтральним чи напівдержавним (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія);

– контрольно-ревізійний (рахунковий) тип – характеризується тим, що провідним органом у такій системі є орган, підпорядкований парламенту та спрямований на контроль законності використання саме бюджетних коштів держави (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія);

– аудиторський тип – характеризується тим, що провідним органом у такій системі є орган, підпорядкований уряду, він виконує переважно функцію адміністративно-правового забезпечення реалізації заходів фінансового контролю, і в деяких випадках може створювати недержавну, але підпорядковану собі структуру органів, що реалізують окремі завдання фінансового контролю стосовно низки суб'єктів, які підлягають державній перевірці (Чехія, Канада, Данія, Великобританія, Австралія, США).

При цьому в деяких країнах реалізація фінансового контролю є сферою державно-владного впливу, у якій беруть участь одночасно всі без винятку гілки державної влади, реалізуючи парламентський, урядовий та судовий контроль. Такими є переважна більшість країн. Натомість, у деяких монархіях (Швеція, Данія, частково Норвегія, Нідерланди, Іспанія) до реалізації цілей державного фінансового контролю залучаються одна, максимум дві гілки державної влади, не допускаючи при цьому функціонального дублювання чи перетину сфер відповідальності.

Такою, наприклад, є і система фінансового контролю в Україні, де реалізація його завдань здійснюється одночасно органами державної влади, що належать до різних гілок державної влади: Рахунковою палатою (орган, підпорядкований парламенту), яка реалізує державний фінансовий контроль у сфері розподілу та використання бюджетних коштів, бюджетної дисципліни тощо; Держаудитслужбою, яка підпорядковується уряду та реалізує функціонал виконавчої гілки влади стосовно адміністративно-правового забезпечення здійснення державного фінансового контролю.

З метою визначення окремих особливостей інституційної побудови системи фінансового контролю в деяких країнах доцільно навести їх узагальнення з акцентом на тих особливостях, які доцільно розглянути в значенні потенційного позитивного досвіду для України (табл. 5.1.).

Таблиця 5.1.

Порівняльна характеристика інституційного забезпечення системи фінансового контролю в закордонних країнах

Країна	Інституційна складова системи фінансового контролю	Особливості та характерні риси функціонування інституційної складової фінансового контролю
США	Федеральна резервна система	недержавний орган реалізації завдань фінансового контролю в приватному та державному секторах, делегованих Адміністрацією Президента США
	Головне контрольно-ревізійне управління	центральний орган державної виконавчої влади, що здійснює контрольні функції разом із комітетами та комісіями Конгресу
Франція	Генеральна інспекція фінансів	органи, що підпорядковуються уряду та реалізують завдання фінансового контролю, зокрема в приватному секторі
	Генеральна інспекція адміністрації	
	Рахункова палата Франції	підпорядковується парламенту та охоплює своїм впливом винятково державний сектор щодо розподілу бюджетних коштів бюджетів всіх рівнів

Продовження табл.5.1.

Румунія	Національна адміністрація контролю	центральний орган виконавчої влади, що перебуває в підпорядкуванні уряду країни та реалізує контрольні функції винятково у сфері закупівель за державні кошти
	Рахункова палата Румунії	підпорядковується парламенту та охоплює своїм контролювальним впливом бюджетні відносини
Великобританія	Казначейство Його Величності	здійснює моніторинг законності фінансових операцій у державі, у випадку виявлення порушень повідомляє відповідні органи
	Національне контрольно-ревізійне управління	виконує функції аудиту, а контрольні заходи реалізує за запитом Казначейства
Німеччина	Федеральна рахункова палата	підпорядковується парламенту та охоплює своїм контролювальним впливом бюджетні відносини
	Міністерство фінансів	підпорядковується уряду та охоплює своїм контролювальним впливом всі без винятку відносини, пов'язані із розподілом та використання державних фінансів
	Федеральне відомство з фінансів	
	Федеральне управління державним боргом	підпорядковується уряду та охоплює своїм контролювальним впливом відносини з приводу обслуговування державного боргу
Швеція	Державне ревізійне управління або Національне бюро аудиту	підпорядковується уряду та охоплює своїм контролювальним впливом всі без винятку відносини, пов'язані із розподілом та використанням державних фінансів
Литва	Генеральний аудитор	найвища посадова особа у сфері державного фінансового контролю, яка визначає способи реалізації засад державної політики у сфері фінансового контролю, формує систему підпорядкованих органів державного аудиту

Продовження табл.5.1.

Іспанія	Суд Рахунків	<p>реалізує обмежений «попередній» контроль, спрямований на запобігання набуттю чинності нормативно-правових актів уряду, якщо вони є незаконними або несуть ризики для фінансової системи країни;</p> <p>визначає межі відповідальності посадових осіб державного управління за порушення вимог фінансової дисципліни;</p> <p>визначає розмір збитків, завданих державі у випадку порушення вимог фінансової дисципліни, та порядок їх компенсації;</p> <p>здійснює контроль за державними закупівлями (Бельгія).</p>
Італія		
Бельгія		
Польща	Вища контрольна палата	<p>реалізує фінансовий контроль стосовно всіх без винятку органів державної влади, зокрема національного банку та органів місцевого самоврядування шляхом проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності</p>
Данія	Національне контрольно-ревізійне управління	<p>орган, що підпорядковується уряду та реалізує завдання фінансового контролю, зокрема в приватному секторі</p>
Естонія	Державне контрольно-ревізійною управління	<p>незалежний орган, що реалізує основні засади державного фінансового контролю та не має прямого підпорядкування ні уряду, ні парламенту, хоча його склад формується головою, який призначається парламентом за поданням уряду. Реалізовує всю повноту контрольних заходів, зокрема проведення фінансових перевірок і аудиту ефективності, також має право здійснення контролю за використанням бюджетних коштів</p>

Продовження табл.5.1.

Словаччина	Вищий аудиторський офіс	розробляє аудиторські стандарти, які використовуються будь-якими органами державної влади, уповноваженими на здійснення заходів фінансового контролю в різних сферах державно-владних відносин. Самостійно проводить лише аудит ефективності
------------	-------------------------	--

Наведені в табл. 5.1. узагальнення демонструють різні підходи до організації інституційної складової системи фінансового контролю, що суттєво впливають і на форми його практичної реалізації. Але для вітчизняної практики побудови системи державного фінансового контролю важливим є переважно досвід Литви та Польщі.

Ми вважаємо за доцільне розглянути та надалі запровадити в Україні досвід Литви щодо створення найвищої політичної посади – генерального державного аудитора, правовий статус якого прирівнюється до статусу очільника відомств, підпорядкованих Міністерству фінансів України. Але це буде політична посада, а особа, яка її обійматиме, фактично визначатиме способи реалізації тих напрямів державної політики у сфері фінансового контролю, які затверджуватимуться парламентом.

Так, М. В. Бариніна-Закірова у своїх дослідженнях зосереджує увагу на тому, що генеральний аудитор в Литві є особою, що визначає інституційну будову системи державного фінансового контролю, її функціональне наповнення та організаційне забезпечення. Він має статус, прирівняний до статусу міністра за обсягом державно-владних повноважень, але не входить до складу уряду і є незалежним від нього у своїй діяльності з приводу реалізації державного фінансового контролю. При цьому він залежить від уряду і підпорядковується йому щодо реалізації контрольних заходів, пов'язаних із перевіркою законності використання бюджетних коштів, а також коштів єврофондів [3, с. 62-63]. На наше переконання, запровадження такої посади, як генеральний державний

аудитор, у вітчизняну практику адміністративно-правового забезпечення державного фінансового контролю суттєво підвищить рівень ефективності його реалізації.

Справа в тому, що створення такої інституції, як генеральний державний аудитор, а також відповідного офісу щодо забезпечення його діяльності наділяє таку посадову особу спеціальним політично-правовим статусом, що передбачає наявність політичної відповідальності, поряд із іншими видами юридичної, зокрема кримінальної відповідальності. Політична відповідальність, хоча і не має таких наслідків, як остання, але вона відіграє суттєву роль для самосприйняття особою, що обіймає відповідну посаду, своєї політичної ваги та амбіцій [15, с. 89]. Ефективне виконання функцій генерального державного аудитора означає створення системи дієвої протидії корупційними та іншим проявам, що в умовах політичних реалій України вважатиметься надзвичайним вкладом особи у державотворчі процеси і відкриватиме для неї нові політичні можливості, аж до зайняття найвищих політичних посад у системі публічного управління.

Крім того, виділення генерального державного аудитора в самостійну окрему інституцію створює відповідні передумови для концентрації в єдиному центрі прийняття рішень та центрі відповідальності надзвичайного кола повноважень адміністративно-розпорядчого характеру. Наявність такої посадової особи та її особливий політично-правовий статус підвищуватиме рівень якості комунікацій у системі державного фінансового контролю, забезпечуватиме прозору та чітку систему підпорядкування, звітності та відповідальності посадових осіб відповідної системи державного аудиту. Враховуючи вітчизняні реалії побудови системи фінансового контролю, вбачається доцільним підпорядкувати генеральному державному аудитору Держаудитслужбу, що сприятиме підвищенню якості методологічного та інформаційно-аналітичного забезпечення фінансового контролю в державному секторі.

Це пояснюється тим, що така політична посада відкриватиме нові можливості для плідного міжнародного співробітництва на рівні урядів країн та міжнародних організацій, що сприятиме залученню відповідної допомоги для

потреб вітчизняної системи фінансового контролю. Генеральний державний аудитор виступатиме одноосібно від імені держави та під час міжнародних відносин саме в цій посаді персоніфікуватимуться всі міжнародні зобов'язання України в аналізованій сфері. Така персоніфікація завжди і суттєво підвищує рівень та глибину міжнародної кооперації, оскільки іноземні партнери розуміють, хто саме несе персональну відповідальність. Тому ми і робимо висновок, що наявність такої окремої самостійної політичної посади, як генеральний державний аудитор саме за рахунок її політичної відповідальності дасть змогу розширити можливості адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю. При чому йдеться про вдосконалення усіх аспектів: від методологічного забезпечення та супроводу до фінансування окремих видів трансформації вітчизняної системи фінансового контролю чи певних контрольних заходів, що проводяться спільно з міжнародними партнерами Держаудитслужбою під егідою та наглядом генерального державного аудитора.

Традиційно взірцевим прикладом організації системи фінансового контролю вважається США. Особливість побудови контрольної-ревізійної системи в США розкривається переважно через те, що в ній існують функціонально незалежні контрольні органи, що інкорпоровані в державно- правову систему як невід'ємний елемент механізму регулювання балансу повноважень виконавчої та законодавчої влади (Президента й Конгресу США). О. О. Александрович зазначає, що державний контроль у галузі фінансів тут здійснюють не лише казначейські служби, а й Головне контрольні-ревізійне управління Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління при Президенті США, Управління з добробуту і розстановки кадрів, Президентська рада у справах боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах («Рада честі й ефективності»), служба внутрішніх доходів (податкова служба) тощо [1, с. 377-378]. Але квінтесенція цієї системи полягає в тому, що вищим органом є Федеральна резервна система, яка перевіряє законність обігу долару США, як світової валюти, що робить предметну сферу для фінансового контролю майже безмежною. Сам факт того, що регулятор валютного обігу виступає головним

контролером є нетрадиційним для побудови фінансової системи взагалі, а та обставина, що Федеральна резервна система США не є державним органом, але виконує повноваження держави у двох ключових сферах фінансового регулювання, свідчить про надзвичайно високий рівень кооперації приватного та державного секторів під час вирішення питань державного фінансового контролю, що суттєво сприяє високому рівню ефективності заходів, які проводяться в межах цієї системи.

Досвід Франції, прийнятний для України через характер взаємозв'язків підпорядкування в середині системи державного фінансового контролю. Так, у Франції організації державного фінансового контролю притаманні високий ступінь централізації й наявності жорстких вертикальних міжвідомчих зв'язків. Органами фінансового контролю у Франції є, зокрема, Генеральна інспекція фінансів і Генеральна інспекція адміністрації. Перебуваючи в безпосередньому підпорядкуванні міністра економіки і фінансів, Генеральна інспекція фінансів виконує функції контролю на місцях за діяльністю служб Міністерства економіки і фінансів. Ця ж установа організовує й здійснює дослідження економічних і фінансових проблем на замовлення державних міністерств і відомств, а також за власної ініціативи [10, с. 14-15]. Але найбільшої уваги привертає спосіб організації діяльності Рахункової палати Франції, яка організаційно та функціонально є однією із найбільш складноорганізованих інституцій усвіті.

Рахункова палата Франції є незалежним від уряду й парламенту органом державного контролю (хоча її склад та керівництво і призначається урядом), який має виняткові права самостійного планування та провадження діяльності. Вона одночасно є органом, що здійснює контроль у сфері дотримання фінансової дисципліни та судовою інстанцією. До керівного складу палати входять прем'єр-президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах і є посередником між палатою, урядом і судовими органами) та генеральний прем'єр-адвокат. Інституціональна незалежність доповнюється адекватним рівнем фінансової незалежності, що є одним з основних принципів демократичності й практичності державного контролю. Важливою гарантією

цього є те, що видатки на утримання ревізійних відомств затверджуються як окрема стаття державного бюджету. При цьому допускається можливість існування інших додаткових джерел доходів для розвитку установи та заохочення службовців [20]. Ми звертаємо увагу на досвід Франції у двох аспектах:

по-перше, доцільно запровадити на рівні Рахункової палати України або на рівні Держаудитслужби інституційну можливість розв'язувати суперечки, що виникають під час оскарження результатів заходів фінансового контролю безпосередньо в цих інституціях і не лише в адміністративному порядку. Вітчизняна судова система побудована так, що суперечки з приводу оскарження результатів відповідних перевірок вирішуються в судах адміністративної юрисдикції. Однак на наше глибоке переконання процедура оскарження в судовому порядку має завжди надзвичайно тривалий розгляд, що робить її неефективною. Тому доцільно розглянути можливість або навіть реалізувати пілотний проєкт на базі системи державного фінансового контролю одного регіону з метою запровадження інструменту адміністративного оскарження результатів перевірки безпосередньо до органу, що її здійснив;

по-друге, ми звертаємо увагу, але в значенні напряму подальшої дискусії на безстроковість повноважень голови Рахункової палати Франції. З одного боку, це суттєво підвищує рівень ефективності реалізації державної політики в зазначеній сфері, оскільки одна особа, повсякчас виконуючи функції керівника, поступово, послідовно та системно вибудовує таку організаційну та інституційну базу для реалізації завдань державного фінансового контролю, яка враховуватиме всі нюанси та особливості. З іншого боку, існує ризик, що така безстроковість призведе до поширення усталених корупційних схем у середині контролювального органу. Однак останнє можна розв'язати за рахунок впровадження стороннього контролю за ефективністю діяльності Рахункової палати.

Наступним елементом закордонного досвіду організації фінансового контролю, який викликає для нас інтерес з точки зору запровадження його у вітчизняну практику здійснення такого контролю, є досвід країн англо-

саксонського права щодо здійснення аудиту ефективності.

Як слушно зазначає С. Є. Пиріжок на прикладі Канади, основною цінністю аудиту ефективності є те, що за результатами його проведення можна точно встановити причинно-наслідкові зв'язки недотримання правил фінансової дисципліни та порядку реалізації процесів перерозподілу державних фінансових активів. Як вид державного фінансового контролю аудит ефективності уможливорює своєчасне розроблення пропозицій з усунення причин, що створюють умови для відступу від установлених законодавством вимог. У Канаді аудит ефективності отримав широке розповсюдження після того, як уряд країни перейшов на принципи управління, орієнтовані на досягнення кінцевих результатів, коли всі федеральні міністерства та відомства були зобов'язані під час формування бюджету визначати основні суспільно значущі результати від використання бюджетних коштів, а також від реалізації соціально-економічних програм і послуг [18, с. 14] Аудит ефективності містить не лише аналіз результативності бюджетних проектів. Під час його застосування здійснюється комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів і на цій основі розробляються рекомендації з удосконалення бюджетного процесу та чинного законодавства [13, с. 157].

Аналізуючи функціональні особливості здійснення аудиту ефективності у Великобританії, Н. В. Шевченко доходить висновку, що державні аудитори в цій країні зосереджувалися традиційно на надійності процесів і процедур у середині урядових (бюджетних) установ. До завдань аудиту ефективності входить оцінювання рівня ефективності управлінської діяльності урядових (бюджетних) установ на предмет досягнення запланованого кінцевого результату. А оскільки у Великобританії контроль фінансово-господарської діяльності державного сектора економіки здійснює Національне контрольно-ревізійне управління та Казначейство, то за результатами аудиту ефективності уряд отримує чітке уявлення, за якими саме каналами та в яких напрямках відбувається найменш ефективний розподіл бюджетних коштів [25, с. 282]. Тобто відбувається оцінювання навіть не стільки самих управлінських рішень, скільки напрямів

використання коштів безвідносно до конкретних посад, інституцій тощо. За результатами такого суто економічного аналізу перерозподіл державних фінансів за напрямками, що продемонстрували найменшу соціально-економічну ефективність, використання ресурсів держави припиняється.

Post factum це може викликати ситуацію, за якої втрачається фінансування програм чи соціальних зобов'язань держави відносно певної категорії осіб. Однак така ситуація після її виявлення підлягає ретельному вивченню урядом, а фінансування таких програм – перегляду з метою пошуку більш ефективної та утилітарної форми. Такий підхід демонструє, що держава виконує свої соціальні та інші зобов'язання не через те, що вона взяла на себе такий обов'язок, а в спосіб, який має обґрунтовану ефективність не лише для споживачів, але і для самої держави. В умовах обмеженості фінансових ресурсів такий підхід вбачається нами надзвичайно доцільним та ефективним, що потребує зміни орієнтирів та критеріїв цілепокладання державної політики.

Характерним прикладом є також Нідерланди, де реалізуються три моделі аудиту ефективності. У межах першої моделі основна увага концентрується на якості наявних в організації, що перевіряється, систем і процедур управління, їх спрямованості на забезпечення економічності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів, а також на визначенні ступеня уваги керівництва організації до цих питань. Під час реалізації другої моделі аудиту ефективності проводиться перевірка звітів керівництва організації, які подаються відповідним державним органам, і підготовка висновків про достовірність і повноту відображення в них результатів діяльності з ефективного використання бюджетних коштів. Третя модель аудиту ефективності застосовується, якщо організація, яка перевіряється, не надає звіт про результати роботи. У цьому разі, залежно від цілей аудиту ефективності, оцінюється економічність, продуктивність або результативність діяльності організації [34]. Тобто під час проведення аудиту ефективності визначається не лише ефективність управління і використання державних коштів, а й наявність в організації, що перевіряється, певних інструментів і показників оцінювання їхньої діяльності [16, с. 159]. Отже, органи

фінансового контролю Нідерландів отримують такі висновки: які є об'єктивні причини недосягнення органом, що перевіряється, цілей державної політики у відповідній галузі за умови такого способу розподілу та використання фінансових ресурсів, що був використаний цим органом; в який спосіб необхідно було використати фінансові ресурси за для досягнення встановлених цілей.

Відповідаючи на останнє питання, органи державного фінансового контролю в межах своєї правозастосовчої діяльності фактично визначають новий порядок реалізації відносин у сфері розподілу та використання державних фінансів. При цьому національний законодавець має реагувати на такі висновки шляхом перегляду законодавчого регулювання.

Особливий інтерес викликає шведська система фінансового контролю, оскільки Швеція свого часу зазнала трансформацій, які притаманні перехідній економіці України. Управління державними установами у Швеції здійснюється відповідно до теорії «Принципал-Агент», яка базується на відмінностях цілей власника (принципала) та керівництва компанії (агента), що вимагають подолання суперечностей в інтересах досягнення необхідного економічного результату. Інструментами подібного узгодження мають бути стимули, здатні змусити агента діяти згідно з інтересами принципала. Перед системою контролю за використанням державних коштів поставлено два завдання: перше – забезпечити високу ефективність; друге – досягти високого рівня раціональності всіх процедур і дій, які здійснюються державними організаціями та посадовими особами. Як видно, подібна постановка розширює сферу контролю за межі власне фінансового [11, с. 200]. При цьому, як зазначає Т. О. Губанова, у Швеції головним відомством у справах державного контролю та обліку є Національне бюро аудиту, метою діяльності якого є досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. При цьому, на відміну від багатьох інших європейських країн, міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому уряд Швеції наділений функціями контролю через Управління канцлера юстиції у питаннях дотримання законності і захисту прав у державі та через Національне ревізійне управління [10, с. 15]. Тобто відбувається не лише

фінансовий контроль у формі аудиту ефективності, який провадить відповідний орган державної влади, але одночасно реалізується оцінка ефективності діяльності самого цього органу.

Наведене вище передбачає наявність потенційної ефективності у випадку впровадження шведського досвіду у вітчизняну систему фінансового контролю. Це пояснюється тим, що буде значно зменшено можливості для зловживань як в Національному бюро аудиту, так і в органах, які ним перевіряються. Контроль уряду за цими процесами фактично в режимі реального часу фактично змушує аудиторів чітко дотримуватись встановлених стандартів та порядку здійснення фінансового контролю. Для України подібна практика вбачається надзвичайно цікавою та ефективною, оскільки створюватиметься система оперативного нагляду за діяльністю контролювальних органів з боку уряду. Це вирішуватиме одразу два питання: мінімізуватиме рівень зловживання своїми обов'язками та можливостями державних аудиторів; підвищуватиме якість фінансового контролю, оскільки можливості для корупційних проявів будуть мінімальні через постійний моніторинг діяльності державних аудиторів з боку уряду, що може і має призводити до миттєвого реагування на будь-які корупційні прояви з боку правоохоронних органів.

5.2. Імплементация адміністративно-правових механізмів здійснення фінансового контролю в контексті інтеграції України в ЄС

Аналізуючи закордонний досвід реалізації фінансового контролю в країнах ЄС, ми свідомо оминали увагою нормативно-правові акти самого ЄС. Справа в тому, що після підписання Україною Угоди про асоціацію з ЄС, а потім в 2022 році – заявки про вступ до ЄС – політичне керівництво України бере на себе зобов'язання з дотримання та досягнення критеріїв вступу до ЄС, зокрема і в контексті досягнення вимог та стандартів фінансового контролю. Саме по собі проголошення курсу на вступ до ЄС та подання заявки не означає, що система фінансового контролю України зазнає однозначного покращення, вдосконалення чи набуде якісно іншого стану. Це означає лише те, що за умови, а надто – задля –

вступу до ЄС вітчизняна система фінансового контролю має зазнати певних змін, трансформацій та покращень, що відповідають загальноєвропейським стандартам, але жодним чином це не передбачає реального підвищення якості фінансового контролю як такого, і це необхідно розуміти. Так, ми визнаємо, що європейська система фінансового контролю набула ознак якісної, оскільки, по-перше, увібрала в себе найкращий досвід всієї сукупності національних системи фінансового контролю країн-членів ЄС; по-друге, зазнала тривалого шляху еволюції з точки зору подолання безлічі викликів фінансовій безпеці ЄС. Тому для нас важливими критеріями вивчення досвіду реалізації фінансового контролю в ЄС та потреби імплементації адміністративно-правових засобів його реалізації в Україні, будуть такі [5, с. 364]:

- утилітарність для національних фінансово-економічних та соціально-політичних реалій тих адміністративно-правових механізмів здійснення фінансового контролю, які пропонуються ЄС в значенні вимоги або рекомендацій під час інтеграції до Співтовариства;

- ступінь необхідності імплементації тих чи інших адміністративно-правових механізмів здійснення фінансового контролю для України з тих, що активно впроваджуються в ЄС;

- потенційне заміщення європейських адміністративно-правових механізмів здійснення фінансового контролю вітчизняними напрацюваннями з урахуванням цілей, які переслідують такі механізми.

Варто усвідомлювати, що будь-яка імплементація будь-якого адміністративно-правового механізму здійснення фінансового контролю має передусім відповідати інтересам національної безпеки; бути гармонійним доповненням вітчизняної системи фінансового контролю, і лише тоді вводитись до вітчизняної практики. Ми наполягаємо на тому, що Україна є повноцінним суб'єктом геополітичних процесів і не може бути повною мірою залежною від практик та умов інтеграції в ЄС, якщо це прямо шкодить національним інтересам або послаблює вітчизняні заходи із протидії ризикам фінансової безпеки держави.

Тому перше, на що ми маємо звернути увагу в нашому дослідженні, це

Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію), [29], яка була ратифікована та набрала чинності ще в 2017 році. Вважаємо за доцільне здійснити аналіз положень, які містяться в ній, та стосуються співробітництва у сфері фінансового моніторингу, а також норм щодо створення системи такого контролю. Для країн-членів ЄС притаманний дещо інший інструментарій фінансового контролю у порівнянні із тим, який використовують вітчизняні органи фінансового контролю. Він передбачений такими директивами: Директива Європейського Парламенту і Ради 2015/849 від 20.05.2015 року про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму [22], Директива Європейського Парламенту і Ради 2018/843 від 30 травня 2018 року [21], Директива Європейського Парламенту та Ради 2004/18/ЄС від 31 березня 2004 р. про координацію процедур здійснення публічних закупівель товарів, робіт та послуг тощо. Аналіз вказаних Директив цікавить нас в тому сенсі, в якому окремі заходи фінансового контролю, можуть підвищити ефективність вітчизняної системи фінансового контролю.

Натомість, Угода про асоціацію має значно важливіше значення, оскільки вона визначає контури, яких Україна має досягнути та в межах яких може розвиватися національна внутрішньодержавна ідентичність, не перетинаючись із імперативами вимог так званих Копенгагенських критеріїв відповідності умовам вступу до ЄС. Тому ми вважаємо, за саме в цій Угоді ЄС декларує зобов'язання щодо розвитку співпраці із Україною аж до її інтеграції до Співтовариства, і зокрема у сфері організації та реалізації фінансового контролю.

Тож аналіз тексту угоди доцільно розпочати зі ст. 20, в якій йдеться про боротьбу з легалізацією (відмиванням) коштів та фінансуванням тероризму. Так, відповідно до цієї статті «сторони посилюють двостороннє та міжнародне співробітництво у вказаній сфері, зокрема співробітництво на оперативному рівні. Сторони забезпечують імплементацію відповідних міжнародних стандартів, зокрема стандартів Групи з розроблення фінансових заходів у сфері боротьби з

відмиванням грошей та фінансуванням тероризму (FATF) та стандартів, рівнозначних тим, які були прийняті Союзом» [24]. Фактично ця норма визначає обов'язок України з імплементації в національну практику реалізації фінансового контролю вимог, розроблених FATF. Такий спосіб стандартизації системи та підходів до організації системи фірмового контролю із європейською має об'єктивно утилітарне значення та сильні аргументи, тому ми маємо лише констатувати необхідність продовження активного впровадження досвіду FATF у діяльність національної системи фінансового контролю, і зокрема на рівні інституційного співробітництва.

Значну увагу ми маємо приділити положенню ст. 383, а зокрема пунктам d) та e), у яких зазначається, що з метою всебічного розвитку співробітництва у фінансовій сфері та в секторі фінансових послуг «сторони домовились співробітничати у сфері фінансових послуг з-поміж іншого відповідно до таких цілей: d) підтримки співробітництва між різними учасниками фінансової системи, зокрема регуляторних та наглядових органів; e) забезпечення незалежного та ефективного нагляду» [24].

Пункт d) нам цілком зрозумілий – це зобов'язання щодо підсилення рівня, інтенсивності та глибини взаємодії між національними контролювальними органами, зокрема у сфері фінансового контролю, із аналогічними органами ЄС. Але положення Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» не містять жодної норми, якою б передбачалась участь органу державного фінансового контролю в процесі міжнародного співробітництва з іншими контролювальними органами закордонних країн. Немає навіть окремої норми щодо регулювання міжнародного співробітництва України в цій сфері державно-управлінських відносин у фінансовому секторі. Було б хибним стверджувати, що така співпраця не ведеться взагалі, але йдеться про цілком конкретну вимогу Угоди про асоціацію і відсутність необхідного кола законодавчо закріплених повноважень за органом, який є відповідальним за реалізацію державної політики у сфері фінансового контролю.

На нашу думку, це свідчить не стільки про недоліки державного

регулювання реалізації фінансового контролю, скільки про незавершеність реформи цього сегмента державного управління як на інституційному, так і на організаційному рівні. Так, Рахункова палата України має сталі та тісні взаємозв'язки із відповідними аналогічними інституціями закордонних країн, але Держаудитслужба ще не отримала необхідного кола міждержавних зв'язків задля ефективної реалізації покладених на неї завдань. Питання міжнародного співробітництва не отримало свого завершення саме на рівні нормативно-правової фіксації, але водночас ми вбачаємо в цьому один із напрямків реалізації додаткового потенціалу підвищення ефективності фінансового контролю в цілому як сектора державно-владних відносин.

Тому положення пункту d) ст. 383 Угоди про асоціацію має бути реалізоване не лише за рахунок співробітництва у сфері запобігання та протидії легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом, що також входить до сфери контрольної діяльності у фінансовому секторі, а задля розкриття нових форм реалізації діяльності Держаудитслужби, зокрема за рахунок пошуку нових джерел організаційного та методологічного забезпечення фінансового контролю, але вже для потреб національної його системи.

Саме тому приписи щодо необхідності реалізації міжнародного співробітництва під час входження України до ЄС є не засобом розширення впливу органів ЄС на національні системи державних інституцій, а додатковим потенціалом для підвищення ефективності їхнього функціонування, що в масштабах усього Співтовариства має синергетичний ефект.

Практична реалізація вказаних приписів може викликати питання, але говорячи про імплементацію Угоди про асоціацію ми передусім говоримо про відповідність умов реалізації державного регулювання в різних сферах суспільного буття тим вимогам та стандартам, які визначаються ЄС, або критерії яких окреслюються у відповідних документах ЄС. Способи, механізми та форми взаємодії між вітчизняними та європейськими органами фінансового контролю наразі чітко не визначені жодним нормативно-правовим актом, оскільки постійно відбувається інтенсифікація, трансформація та пошук найбільш

ефективних способів такої взаємодії на державному, галузевому та навіть на регіональному рівні [35, с. 5]. Та величезна кількість програмних можливостей, які відкривають різні форми співпраці з країнами та структурами ЄС, дає можливість обирати найбільш ефективні форми та механізми, причому ситуативного адаптивного характеру, спрямовані на виконання надзвичайно вузьких та поодиноких завдань. Тому виконання вказаного пункту щодо співробітництва з органами фінансового контролю ЄС є не тільки цілком виконуваним, але, як нам уявляється, і таким, який здатен за рахунок вітчизняного досвіду та практики фінансового контролю в різних сферах, зокрема в контексті ліквідації злочинного впливу тощо, суттєво підсилити або розширити досвід самого ЄС.

Отже, існує необхідність запропонувати внесення доповнень до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» з метою реалізації положення пункту d) ст. 383 Угоди про асоціацію, а саме шляхом його доповнення окремим Розділом V «Міжнародне співробітництво у сфері державного фінансового контролю» такого змісту:

«Стаття 18. Загальні засади міжнародного співробітництва у сфері державного фінансового контролю

1. Міжнародне співробітництво у сфері державного фінансового контролю здійснюється за принципом взаємності відповідно до цього Закону, міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, інших нормативно-правових актів.

Стаття 19. Особливості реалізації міжнародного співробітництва у сфері державного фінансового контролю.

1. Орган державного фінансового контролю відповідно до міжнародних договорів України за принципом взаємності чи з власної ініціативи здійснює міжнародне співробітництво з відповідними органами іноземних держав стосовно обміну досвідом та інформацією про реалізацію державного фінансового контролю.

2. Орган державного фінансового контролю реалізує проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі щодо суб'єктів, які є учасниками фінансових відносин та є нерезидентами. Заходи державного фінансового моніторингу щодо таких підконтрольних суб'єктів здійснюються в загальному порядку, передбаченому цим Законом.

3. Порядок та підстави проведення органом державного фінансового контролю перевірок закупівель, учасником яких є суб'єкт господарювання, що є нерезидентом, встановлюються Кабінетом Міністрів України. Такі заходи фінансового контролю можуть проводитися за участі відповідного органу державного фінансового контролю країни, резидентом якої є суб'єкт, який контролюється».

Таким чином будуть реалізовані вимоги ЄС щодо поглибленої співпраці у сфері міжнародної взаємодії у сфері державного фінансового контролю, що дасть змогу Держаудитслужбі здійснювати відповідну діяльність з обміну інформацією та методологією із відповідними органами країн-членів ЄС. Такий обмін забезпечить одночасно доступ до даних фінансово-господарської діяльності тих суб'єктів фінансових відносин, які є нерезидентами, але беруть участь у державних закупівлях чи інших процедурах із використання чи перерозподілу фінансових ресурсів держави.

Доповнення Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» відповідним розділом, який регулюватиме міжнародне співробітництво, відповідає положенням ст.384-386 Угоди про асоціацію. Так, у статті 384 Угоди передбачено, що «сторони заохочують співробітництво між відповідними регуляторними та наглядовими органами, зокрема обмін інформацією і досвідом щодо фінансових ринків та інших подібних заходів. Особлива увага приділяється розвитку адміністративного потенціалу зазначених органів, зокрема через обмін персоналом та спільне навчання» [24]. Отже, одним із пріоритетів політики ЄС у сфері державного фінансового контролю є уніфікація адміністративного забезпечення в діяльності відповідних

органів. Міжнародне співробітництво розглядається інституціями ЄС як спосіб розширення можливостей виконання функцій із державного фінансового контролю. Саме тому з метою реалізації обміну адміністративним досвідом, методологічними підходами та іншим організаційним інструментарієм необхідно на законодавчому рівні закріпити повноваження Держаудитслужби щодо здійснення відповідних процедур, особливо стосовно спільного навчання та кооперації під час здійснення заходів фінансового контролю стосовно підконтрольних суб'єктів як на території інших країн-членів ЄС, так і нерезидентів на території України.

На таке співробітництво спрямовують свій регуляторний вплив також і положення ст. 385-386 Угоди про асоціацію, які регулюються поступовим наближенням національних систем реалізації фінансового контролю до визнаних міжнародних стандартів щодо регулювання й нагляду у сфері фінансових послуг.

Зауважимо, що більше уваги варто приділити вимогам пункту е) ст. 383 Угоди про асоціацію, а зокрема в частині щодо забезпечення «нагляду» у фінансовій сфері, що, на наше переконання, суттєво відрізняється від категорії «контролю» як змістовно, так і доктринально. І наявність такого пункту може свідчити про необхідність перегляду вітчизняної політики в цій сфері з урахуванням потреб та вимог саме наглядової діяльності. Для цього ми маємо звернутися до оригінального змісту цієї норми, викладеного в офіційному документі без перекладу на українську мову, оскільки мова Угоди про асоціацію саме англійська та французька. Отже, мовою оригіналу цей пункт викладено так: «ensuring independent and effective supervision» [33]. Законодавець ЄС застосовує термін «supervision», який з-поміж іншого можна перекласти як «нагляд», але також можна інтерпретувати як значно ширшу форму державно-владних відносин з приводу реалізації державної політики у сфері фінансового контролю – забезпечення всебічного та постійного нагляду, моніторингу та контролю за діяльністю учасників фінансових відносин.

Чому для нас таке важливе значення має ця категорія? Це питання безпосередньо належить до реалізації завдань фінансового контролю в Україні

після входження до складу ЄС. В Україні функціонує два державних органи, які здійснюють фінансовий контроль, реалізуючи відповідний напрям державної політики: Держаудитслужба та Рахункова палата. Незважаючи на те, що нами обґрунтовується необхідність наділення провідними повноваженнями саме Держаудитслужби, ми маємо враховувати весь потенціал Рахункової палати, яка здатна реалізовувати велику кількість завдань у сфері державного фінансового контролю, і зокрема щодо перевірки законності використання бюджетних коштів.

Справа в тому, що «supervision» як функція держави, а отже, функція державних інституцій, належить до сфери компетентностей Ревізійної палати ЄС, яка за змістом своєї діяльності більше споріднена з вітчизняною Рахунковою палатою, а отже, вказаний вище термін можемо трактувати, виходячи із напрямів та завдань функціонування останньої. Тому ми наполягаємо, що сфера державного фінансового контролю в ЄС є значно ширшою за своїм інструментарієм, ніж вітчизняна, оскільки функція «supervision», окрім власне контролю, передбачає також нагляд, моніторинг, супровід державою під час реалізації суб'єктами фінансових відносин власних повноважень, зокрема і у сфері розподілу державних фінансових ресурсів [36].

З цього приводу О. В. Панасюк зазначає, що саме Ревізійна палата ЄС є спеціалізованим інститутом (регулятором) фінансового контролю Європейського Союзу, основна місія якої полягає у проведенні незалежних перевірок щодо витрачання фінансових ресурсів Європейського Союзу для оцінювання ефективності фінансової та бюджетної політики, здійснюваної всіма органами та інститутами Європейського Союзу. Ревізійна палата є повністю автономним інститутом і не є політично відповідальною перед іншими інституціями ЄС [17, с. 142]. Отже, Ревізійна палата ЄС здійснює саме «supervision» в процесі виконання бюджетних зобов'язань як країн-членів ЄС, так і окремих суб'єктів учасників фінансових відносин. Важливо зауважити, що характер діяльності Ревізійної палати ЄС дещо ширший та більш насичений, ніж характер діяльності Рахункової палати України, оскільки перша не обмежується суто бюджетними відносинами, хоча перевірка за дотриманням бюджету ЄС є її основним, але не єдиним

напрямок діяльності.

Але щодо діяльності Держаудитслужби в тому обсязі, в якому це передбачено Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», то термін «supervision» не можна застосувати до цієї інституції, оскільки вона здійснює саме контрольні заходи. У цьому криється, на нашу думку, один із суттєвих недоліків вітчизняної системи державного фінансового контролю – її концентрація навколо перевірки фактів законності використання фінансових ресурсів за принципом *post factum*. Тобто аудитори Держаудитслужби виявляють факти протиправного використання державних фінансів або неефективного управління ними за результатами вжиття певних заходів чи прийняття управлінських рішень. Натомість, сама по собі категорія «supervision» передбачає можливість так би мовити контролювального або наглядового супроводу з боку Держаудитслужби всіх операцій відповідних суб'єктів, що перевіряються в процесі використання ними державних фінансових ресурсів.

Це суттєво зміщує акценти всієї державної політики у сфері фінансового контролю, оскільки передбачає посилення наглядової та моніторингової функцій, тобто функцій, спрямованих на забезпечення постійного спостереження за процесами використання державних фінансових ресурсів, що суттєво зменшує можливості відповідних суб'єктів, або окремих посадових осіб, або навіть осіб, що несуть політичну відповідальність стосовно зловживання свободою в реалізації фінансових відносин та зокрема щодо перерозподілу таких ресурсів. Таке розширення предметної сфери державного фінансового контролю обумовлює кардинальну зміну підходів до організації функціонування самої Держаудитслужби та розширення інструментарію реалізації фінансового контролю в бік розширення кількості наглядових та моніторингових операцій, зокрема щодо відстеження або перевірки законності всіх ланцюгів використання державних фінансових ресурсів або всіх обставин здійснення державних закупівель тощо. Це призводить не лише до зміни парадигми, але і до більш практичних змін, зокрема законодавчозакріплення нових повноважень, функцій

та можливостей Держаудитслужби та її працівників стосовно реалізації державної політики фінансового контролю.

Варто розуміти, що це не має виглядати як штучне гальмування процесу виконання вимог Угоди про асоціацію з боку України, адже розуміючи, що ЄС використовує такий підхід до реалізації державного фінансового контролю, який укладається в зміст категорії «supervision», необхідно розуміти і той факт, що під час його здійснення Україною вже як країни-членкині ЄС можуть виникати проблеми недостатності його забезпечення, що викликатиме, по-перше, негативне іміджеве сприйняття суб'єктів фінансових відносин резидентів; по-друге, необхідність постійної перевірки чи застосування додаткових контрольних заходів відповідними інституціями ЄС після того, як такі заходи будуть проводитись Держаудитслужбою. Якщо змістовне наповнення державно-управлінської діяльності щодо державного фінансового «контролю» відрізнятиметься від державного фінансового «supervision» в практиці українських органів державної влади та відповідних органів ЄС, виникатиме ситуація коли Україна поставатиме перед необхідністю імперативного застосування приписів ЄС без можливості реалізації принципу дискреції. Тобто контролювальні органи ЄС вважатимуть контролювальну діяльність Держаудитслужби неповною, вибірковою чи фрагментарною саме через те, що вона у своїй діяльності націлена на виконання імперативного контролю у той час, як європейські інституції здійснюють більш широке коло повноважень, а контрольні функції є лише окремою частиною поряд із моніторинговою та наглядовою діяльністю.

Саме тому за результатами системного аналізу положень ст. 383 Угоди про асоціацію ми і доходимо висновку, що вітчизняна система державного фінансового контролю та відповідний підхід в організації та забезпеченні діяльності Держаудитслужби потребує перегляду, а обсяг повноважень та функцій останньої – суттєвого розширення. Але це не варто розуміти як намагання штучно розширити імперативний вплив чи тиск держави на суб'єктів фінансових відносин. Наприклад, Ревізійна палата ЄС серед переліку своїх повноважень

більшу їх частину має у сфері поточного нагляду, перевірки або навіть сприяння в розв'язанні проблем, пов'язаних із формуванням звітності чи здійсненням конкретних фінансових операцій. Тобто вона здійснює супровід процесу використання державних коштів чи коштів ЄС в режимі реального часу, що суттєво зменшує рівень зловживань чи неефективного використання фінансових ресурсів ЄС.

Наприклад, здійснення контрольної-ревізійної діяльності у фінансовій сфері або перевірка звітів про доходи та витрати ЄС і всіх його інститутів і органів, які використовують ресурси так званих євро фондів, відбувається не з метою виявлення порушень та притягнення винних осіб до відповідальності, як у випадку із Держаудитслужбою, яка за результатами своєї діяльності видає аудиторський звіт, однією із частин якого є рекомендації щодо притягнення до відповідальності [38]. Ревізійна палата ЄС може перевіряти поточну фінансову діяльність і надавати рекомендації відповідним посадовим особам чи політичному керівництву ЄС або країн-членів щодо способів найбільш ефективного використання фінансових ресурсів Співтовариства. І вже за порушення чи недотримання таких рекомендацій може наступати відповідна юридична відповідальність.

Держаудитслужба не перевіряє поточну діяльність, а лише певний минулий період, здійснюючи класичний контроль як формууправлінської діяльності. Тобто парадигма вітчизняної системи державного фінансового контролю виходить із того, що:

по-перше, посадові особи та учасники фінансових відносин точно обізнані із найбільш ефективними способами використання державних фінансових ресурсів;

по-друге, у будь-якому випадку мають дотримуватись винятково встановлених законодавством процедур із використання фінансових ресурсів держави, навіть якщо такі процедури, не враховуючи обставин реального часу, можуть нести ризики втрати таких ресурсів або нераціонального розпорядження ними.

Тобто відбувається перевірка не ефективності використання публічних фінансів, а повноти дотримання законодавчо визначених процедур. Такий підхід є хибним, хоча і цілком укладається в зміст контрольної функції як державно-управлінської категорії. Натомість, використання підходу, заснованого на реалізації саме «supervision», як це передбачено в Угоді про асоціацію, дасть змогу перетворити Держаудитслужбу, як власне і Рахункову палату, не лише в суто контрольні органи, які, реалізуючи державну політику в сфері фінансового контролю, мають на меті лише притягнення до відповідальності, а на інституції, діяльність яких зосереджена на підвищенні ефективності використання державних фінансових ресурсів.

Такий підхід є рудиментарним і потребує змін, але такі зміни є системними та охоплюють значно більше, ніж внесення змін до законодавчих актів. Тут йдеться про перегляд самого наповнення категорії «державний фінансовий контроль», також про розширення повноважень суб'єктів, які реалізують державну політику в цьому напрямку, шляхом наділення їх, окрім суто контрольних, ще й функціями моніторингу нагляду, супроводу, консультування та методичного забезпечення об'єктів фінансового контролю.

Панує усталена позиція, що досвід функціонування системи фінансового контролю Європейського Союзу може дати новий потужний поштовх у функціонуванні цієї системи в Україні, зокрема: формування концептуального системного функціонального підходу до здійснення державного фінансового контролю; оптимізація структури державного фінансового контролю; удосконалення кадрового забезпечення діяльності державного фінансового контролю. Після радикального реформування, яке відбувається нині, фінансовий контроль в Україні, безсумнівно, стане більш ефективним і, що важливо, – набуде риси відповідності міжнародним вимогам, а саме: державний фінансовий контроль буде мати внутрішній характер і отримає поширення на всіх рівнях розпорядників бюджетних коштів, припиниться дублювання функцій контролювальних органів, будуть відбуватися процеси тотального контролю якості контрольних процедур [31]. Дійсно розширення співробітництва із

контролювальними органами ЄС, зокрема шляхом повноцінного виконання Угоди про асоціацію з ЄС, а також поглибленого обміну досвідом, методичним та інформаційно-аналітичним супроводом реалізації спільних контрольних заходів – все це суттєво розширює можливості адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні ще до набуття нею статусу країни-члена ЄС.

Зокрема в цій частині ми маємо приділити увагу положенням Розділу VI: «Фінансове співробітництво та положення щодо боротьби із шахрайством» Угоди про асоціацію. Так, зокрема відповідно до ст. 453-455, Україна бере участь не лише у співробітництві із ЄС та її членами у сфері реалізації фінансових програм, але безпосередньо отримує фінансову допомогу через відповідні механізми та інструменти фінансування ЄС, яка покликана сприяти досягненню цілей Угоди. Тобто Україна вже долучилась до фінансування власних програм через єврофонди, а тому цілком логічним є вимоги ст. 456 та 458 Угоди про асоціацію, відповідно до яких «з метою забезпечення оптимального використання наявних ресурсів Сторони докладають зусиль, щоб допомога ЄС використовувалася у тісному співробітництві та координації з іншими країнами-донорами, організаціями-донорами та міжнародними фінансовими інституціями й відповідно до міжнародних принципів надання ефективної допомоги. Рада асоціації отримує інформацію про прогрес і застосування фінансової допомоги та її вплив на досягнення цілей цієї Угоди. Із цією метою компетентні органи Сторін на постійній та взаємній основі здійснюють відповідний моніторинг та оцінку інформації» [24]. Отже, сама Угода про асоціацію передбачає, що ЄС через свої інституції здійснює не лише контроль за розподілом та використанням її фінансових ресурсів стосовно допомоги Україні імплементувати відповідні положення в національну практику регулювання соціально-економічних процесів, але і «моніторинг та оцінку інформації». Ці процедури повністю охоплюються терміном «supervision», хоча і суттєво виходять за межі того обсягу контрольних функцій та можливостей, які мають і Держаудитслужба, і Рахункова палата України.

Моніторинг, який здійснюється відповідно до ст. 458, передбачає постійний перманентний нагляд з боку європейських контролювальних органів за процесом використання фінансових ресурсів ЄС. Так, наприклад, та сама Ревізійна палата ЄС отримує відповідні звіти від компетентних органів національної системи державного фінансового контролю або напряму від інституцій, що є розпорядниками коштів ЄС в Україні. Такий постійний обмін інформацією не передбачає однак застосування постійних санкцій чи інших процедур зобов'язувального характеру щодо відповідних інституцій чи їхніх посадових осіб [39, с. 142]. Але у випадку виявлення відхилень чи порушень фінансової дисципліни органи контролю та нагляду ЄС видають відповідні звіти та рекомендації, які спрямовуються передусім керівництву таких підконтрольних інституцій та політичному керівництву держави.

Надалі, після здійснення аудиту, перевірок на місцях, інспекцій та інших контрольних заходів, реалізуються заходи протидії шахрайству, *inter alia* такі, що здійснюються Управлінням з питань запобігання зловживанням та шахрайству (далі – OLAF) та Європейським судом аудиторів (далі – ЄСА). Ці інституції виконують частково правоохоронну функцію, а частково функцію методологічного та інформаційно-аналітичного супроводу процесу здійснення контрольних заходів у сфері використання фінансових ресурсів ЄС, а також під час співробітництва та обміну досвідом між відповідними контролювальними органами ЄС та її членів.

Якщо проаналізувати положення ст. 459 Угоди про асоціацію, то можна зробити два важливих висновки:

- вся діяльність контролювальних органів у сфері державного фінансового контролю за використанням фінансових ресурсів ЄС має на меті реалізацію цілей із запобігання шахрайству, корупції та іншої нелегальної діяльності, що виражається в сукупності заходів, спрямованих на недопущення самої появи таких проявів, тобто на їх попередження;

- контролювальні органи ЄС ефективно виконують свої повноваження винятково за умови транспарентного співробітництва із національною системою

державного фінансового контролю країн- членів ЄС.

Отже, ми на практиці бачимо різницю в підходах до організації адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні та в ЄС. Так, якщо в ЄС акцент реалізації фінансового контролю спрямований на попередження, недопущення проявів, а вже потім на боротьбу із ними, тобто має яскраво виражений превентивний характер. То в Україні система державного фінансового контролю орієнтована на боротьбу із ними. Тобто вітчизняний законодавець виходить із того, що такі прояви існують і є апріорі елементами системи розподілу державних фінансів. Це відповідає соціально-економічній реальності та є певною детермінувальною ознакою національної ментальності здійснення фінансових відносин, але сам підхід держави потребує трансформації. Але, на наше глибоке переконання, подальший розвиток системи державного фінансового моніторингу має бути спрямований на забезпечення створення системи, яка суттєво розширює свій потенціал ефективності за рахунок застосування більш дієвих адміністративно-правових заходів моніторингового та наглядового характеру.

5.3. Напрями вдосконалення адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні

У попередніх підрозділах нами виявлено низку суттєвих недоліків адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні, усунення частини з яких нами вже було запропоновано. Тому з метою усунення потенціального дублювання в межах цього підрозділу зосереджуватиметься увага винятково на тих напрямках, запровадження яких вимагатиме не лише усунення суперечностей у законодавстві чи доповнення його окремими положеннями. Йдеться про імплементацію у вітчизняну практику реалізації державного фінансового контролю суттєвих новацій, які хоча і передбачені та виходять із духу законодавства, однак є нетрадиційними для неї або потребують суттєвого розширення адміністративно-правового забезпечення їх реалізації.

Головний акцент при цьому ми робитимемо на потребах подальшого розширення самого сприйняття концепції державного фінансового контролю в напрямку, який нами було визначено в попередньому підрозділі. Тобто ми говоримо про розширення функціонального наповнення та онтологічного змісту фінансового контролю, а також застосування нових підходів, які охоплюватимуть не лише державні інституції, але і сферу місцевого самоврядування, оскільки в ній відбувається використання державних фінансових ресурсів. При цьому ми наполягаємо на позиції, що розширення державного фінансового контролю в такий спосіб не вважатиметься потенційною загрозою незалежності місцевого самоврядування чи зменшення обсягу права на його реалізацію. Варто чітко усвідомлювати, що система державних фінансів та відносини з приводу їх використання поширюється і на місцевий рівень, і на рівень територіальних громад, що об'єктивує необхідність розширення її предметної сфери реалізації фінансового контролю.

Йдеться не лише про контроль за бюджетним процесом, що вже передбачено на законодавчому рівні та реалізується Рахунковою палатою, але і про процеси використання місцевих фінансів. Навіть якщо кошти місцевих бюджетів належать територіальній громаді, то у своїй сукупності вони формують загальнодержавну систему фінансових ресурсів, є їх частиною та виступають об'єктом забезпечення національної фінансової безпеки. У такому розумінні навіть якщо на місцевому рівні відбуваються муніципальні закупівлі за рахунок власних бюджетних коштів, без участі державних субсидій або субвенцій, то органи державного фінансового контролю, зокрема Держаудитслужба, повинні мати відповідний доступ до перевірки законності та ефективності здійснення таких процедур.

Це не лише об'єктивна вимога процесу еволюції фінансових відносин, але ще й реакція держави, навіть можна говорити про суспільний запит щодо боротьби із шахрайством та корупційними проявами [40, с. 90]. Цілісність системи фінансового контролю має бути абсолютною, що унеможливило б функціонування системи місцевих фінансів поза межами контрольного та

моніторингово-наглядного впливу з боку відповідних державних органів. Більше того, це є і прямою вимогою ЄС, а також практикою більшості демократичних країн, коли держава, не втручаючись у процес реалізації права на місцеве самоврядування, здійснює правоохоронну функцію.

Отже, одним із напрямків удосконалення адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні вважаємо розширення методологічного забезпечення, а також інформаційно-аналітичного супроводу діяльності системи місцевого самоврядування щодо використання бюджетних коштів, власних та запозичених (за винятком державних) фінансових ресурсів, що має реалізовуватись шляхом створення та функціонування відповідних аудиторських комітетів на субрегіональному рівні.

Ми свідомо вилучаємо державні фінансові ресурси, тобто ті фінансові потоки, які спрямовуються державою напряму за відповідним запитом органів місцевого самоврядування або шляхом виконання державою своїх екстраординарних функцій щодо реалізації місцевого самоврядування (ліквідація наслідків надзвичайних ситуацій; протидія зовнішній агресії, зокрема збройній; виконання повноважень та обов'язків у сфері прикордонного та транскордонного співробітництва тощо). Такі фінансові інтервенції або запозичення здійснюються державою як правило за цільовим принципом, не мають системного характеру та є похідними від обов'язку держави реалізовувати певний обсяг функцій, що не може бути делегований на рівень місцевого самоврядування або реалізація яких не може забезпечуватися повною мірою за рахунок винятково коштів місцевих бюджетів.

Контроль за такими моделями розподілу фінансових ресурсів здійснюється винятково органами державної влади, зокрема Держаудитслужбою, а у випадках транскордонного чи прикордонного співробітництва – органами державної влади у взаємодії із відповідними інституціями прикордонних країн чи інституціями ЄС. Причому така діяльність регулюється, окрім національного законодавства, ще й положеннями міжнародно-правових актів, а у деяких випадках здійснюється відповідними міжнародними інституціями у сфері фінансового контролю та

протидії фінансових злочинів.

Що ж стосується всіх інших форм, моделей та напрямків використання місцевих фінансів, а також форм реалізації фінансових відносин на рівні місцевого самоврядування чи із залученням його інституцій до таких відносин, то до контролю за їх здійсненням і має бути залучений територіальний муніципальний аудиторський комітет. Категорія «муніципальний» використовується нами свідомо як детермінувальна ознака діяльності такої інституції стосовно місцевих фінансів та винятково у сфері місцевого самоврядування, без його залучення до контрольних, моніторингових та інших заходів, коли об'єктом, що перевіряється, є орган державної влади чи держані підприємства, установи, організації.

Отже, муніципальний аудиторський комітет пропонується нами як консультативно-дорадчий орган, який забезпечуватиме методологічний супровід, інформаційно-аналітичну складову діяльності із внутрішнього фінансового контролю органів місцевого самоврядування та організацій, підприємств, установ комунальної форм власності, а також супровід фінансового контролю діяльності суб'єктів, що беруть участь у процесах перерозподілу місцевих фінансів. Діяльність такого комітету пропонуємо закріпити так, як це зроблено стосовно аудиторського комітету, який відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» створюється в органах державної влади. Але функціональні можливості, завдання та відповідне коло відповідальності для муніципального аудиторського комітету ми пропонуємо визначити суттєво інше, що переважно пов'язано із галузевою та регіональною профілізацією органів місцевого самоврядування.

Оскільки питання, пов'язані із реалізацією фінансового контролю, регулюються спеціальним законодавством, то ми вбачаємо за необхідність доповнити Постанову Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 пунктом 15-2 такого змісту:

«15-2. Для методологічного, інформаційного, аналітичного супроводу

діяльності органів місцевого самоврядування у сфері реалізації фінансового контролю, зокрема внутрішнього, обласні ради утворюють муніципальний аудиторський комітет як консультативно- дорадчий орган для всіх без винятку органів місцевого самоврядування певного регіону незалежно від їхнього рівня. Муніципальний аудиторський комітет функціонує на постійній основі та розглядає питання, пов'язані із повнотою реалізації заходів із фінансового контролю в органах місцевого самоврядування, які здійснюють свою діяльність на території регіону, охопленого повноваженнями відповідної обласної ради.

Кількісний та персональний склад муніципального аудиторського комітету й положення про нього затверджує голова відповідної обласної ради.

До складу муніципального аудиторського комітету входять всі без винятку голови органів фінансового контролю, створених у відповідних виконавчих органах місцевих рад на території регіону, охопленого повноваженнями відповідної обласної ради. За згодою, на платних засадах до діяльності муніципального аудиторського комітету залучаються експерти з питань проведення фінансового контролю; особи, що обіймали посади державних аудиторів, але перебувають у відставці чи звільнені з причин, непов'язаних із заходами дисциплінарного чи іншого впливу; науковці у сферах фінансового права, економіки та фінансів тощо, які мають необхідні знання для здійснення фінансового контролю. До складу муніципального аудиторського комітету не можуть входити особи, які обіймали або обіймають інші, ніж визначені в цьому абзаці посади в органах місцевого самоврядування, зокрема у виконавчих органах відповідних місцевих рад.

До кола повноважень муніципального аудиторського комітету належать такі: участь, координація та консолідація зусиль відповідних органів місцевого самоврядування під час реалізації ними заходів із внутрішнього фінансового контролю; методологічне забезпечення процесу підготовки, перепідготовки або навчання осіб, на яких органи місцевого самоврядування покладають обов'язок проводити внутрішній фінансовий аудит; розроблення рекомендацій щодо реалізації внутрішнього фінансового контролю в конкретних органах місцевого

самоврядування або на території відповідних адміністративно-територіальних одиниць, такі рекомендації не мають обов'язкового характеру, але беруться до уваги під час реалізації державної політики у сфері фінансового контролю, що проводиться відповідними уповноваженими органами державної влади.

Заходи внутрішнього фінансового контролю, які реалізуються муніципальним аудиторським комітетом в обов'язковому порядку, мають здійснюватися стосовно тих органів місцевого самоврядування, діяльність яких була перевірена державними органами фінансового контролю та за результатом такої перевірки були виявлені порушення фінансової дисципліни, видані приписи щодо усунення недоліків або притягнуто до юридичної відповідальності посадових осіб такого органу місцевого самоврядування. У такому випадку заходи фінансового контролю, які реалізуються муніципальним аудиторським комітетом, мають проводитись не пізніше, ніж через пів року, але не раніше, ніж через чотири місяці.

Інші консультації, моніторингові та наглядові заходи здійснюються муніципальним аудиторським комітетом або за запитом відповідного органу місцевого самоврядування, або на виконання припису обласної ради, або у випадку набрання необхідної кількості голосів петицією, поданою громадянами, що постійно проживають на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці, яка стосується проведення заходів внутрішнього фінансового контролю в діяльності органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організації комунальної форми власності.

Результати діяльності муніципального аудиторського комітету оформлюються у вигляді звітів, що видаються не рідше одного разу на три місяці, є публічними, підлягають обов'язковому оприлюдненню на вебресурсах відповідної обласної ради.

У випадку виявлення муніципальним аудиторським комітетом порушень у діяльності органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій комунальної форми власності у сфері використання, перерозподілу місцевих фінансів, голова комітету повідомляє про це обласну раду, яка на своєму засіданні

має прийняти рішення щодо звернення до відповідних правоохоронних органів».

Отже, ми пропонуємо створити доволі дієвий та ефективний орган, який суттєво розширить методологічний супровід, методичне забезпечення, а також інформаційно-аналітичну діяльність у сфері внутрішнього фінансового контролю на рівні відповідних органів місцевого самоврядування. Користуючись парадигмою реалізації супроводу фінансового контролю, ми наполягаємо на тому, що діяльність такого муніципального аудиторського комітету має спрямовуватись на запобігання появі протизаконних та корупційних проявів у сфері використання фінансових ресурсів, порушення фінансової дисципліни чи прямого шахрайства. Саме тому ми наполягаємо на тому, що консультативно-дорадчий зміст функціонування такого комітету не може розглядатися правоохоронними органами як джерело інформації про наявні фінансові порушення. Для цього потрібне проведення заходів фінансового контролю.

Ми виходимо із того, що діяльність органів місцевого самоврядування є доволі вузькоспрямованою, а потреба у внутрішньому фінансовому контролі виникає вкрай зрідка, що характеризує відсутність системних, постійно оновлюваних знань та навичок у фахівців та посадових осіб місцевого самоврядування, на яких покладаються відповідні функції. Тобто в органах місцевого самоврядування, які є розпорядниками невеликих за обсягами фінансових коштів та невеликих за обсягами власних бюджетних находжень, об'єктивно не вистачає висококваліфікованих фахівців у такій вузькій сфері, як внутрішній фінансовий контроль. Брак таких фахівців ми і пропонуємо вирішити за рахунок консультативно-дорадчої діяльності муніципальних аудиторських комітетів, які виконуватимуть переважно функції із методологічного супроводу, методичного забезпечення та консультування як голів відповідних органів місцевого самоврядування, так і їхніх посадових осіб.

Таким шляхом ми розширюємо сприйняття концепції комунального фінансового контролю, яка розроблялася низкою вітчизняних вчених, які переслідували мету диверсифікації сфер відповідальності, деконцентрації та децентралізації державного управління в цьому сегменті державно-владних

відносин, що, на їхню думку, мало забезпечити всебічність, неупередженість, вибірковість, а отже, ефективність контрольних заходів [27, с. 825].

Так, на думку дослідників, комунальний фінансовий контроль здійснюється на рівні органів місцевого самоврядування їхніми контрольними органами (ревізійними комісіями), які проводять внутрішній фінансовий контроль за законністю діяльності органів місцевого самоврядування. Суб'єкти комунального фінансового контролю виконують такі функції: контролю за законністю діяльності виконавчих органів місцевого самоврядування та у сфері управління комунальною власністю; перевірки результативності виконання програм соціально-економічного розвитку, затверджених відповідними радами [9, с. 101]. Таке трактування дійсно відповідає цілям децентралізації державного управління, але якщо ми говоримо про долучення до цього концепту заходів внутрішнього фінансового контролю, які реалізуються муніципальним аудиторським комітетом, то тоді комунальний фінансовий контроль набуває ознак самостійної підсистеми, чи навіть рівноправної – поряд із системою державного фінансового контролю, що проявляється в таких аспектах:

- органи місцевого самоврядування здійснюють відповідні контрольні заходи стосовно процесів, пов'язаних із розподілом, витрачанням винятково коштів місцевих бюджетів, тобто власності територіальної громади, яка не пов'язана зв'язком юридичного титулу із державою;
- контрольні заходи застосовуються до підприємств, організацій, установ комунальної форм власності, що також розмежовує сфери відповідальності державної та місцевої влади. При цьому нагляд за законністю з боку держави зберігається через органи прокуратури. Але і нагляд з боку громади також існує у вигляді суспільних запитів, публічної звітності та діяльності інститутів громадянського суспільства. Встановлюється фактично перехресний контроль, що суттєво підвищує ефективність самих контрольних заходів;
- система комунального фінансового контролю є значно гнучкішою та більш мобільною у порівнянні із аналогом державного рівня, оскільки до її складу входить значно менша кількість суб'єктів реалізації такого контролю, а також

суб'єктів, що перевіряються. За таких умов корегування заходів фінансового контролю та моделей його реалізації відбувається оперативніше, що дає можливість досягнути відповідних цілей вже протягом проведення одного контрольного заходу;

- комунальний фінансовий контроль має потенційно більш прозору структуру, оскільки передбачає, що до його здійснення може бути залучено більше суб'єктів через форми реалізації місцевого самоврядування. Тут йдеться про такі форми, як місцеві ініціативи (щодо ініціювання його проведення); громадські слухання (щодо обговорення методології чи результатів проведення); місцеві статuti (в яких проведення комунального фінансового контролю може бути визначено як засадницький принцип реалізації права конкретної територіальної громади на місцеве самоврядування, зокрема стосовно контролю за місцевими фінансовими) тощо;

- він є менш витратним, ніж державний, але при цьому більш вимірюваною є ефективність його реалізації чи раціональність використання ресурсів на його забезпечення. Така собі функція самоконтролю або нагляду за доцільністю реалізації проявляється знову ж таки через конкретні форми реалізації права на місцеве самоврядування, а не як у випадку із державою, у формі політичної волі окремих учасників суспільно-політичних процесів (політичні партії, громадські організації тощо).

Отже, ми підтримуємо точку зору Є. М. Романіва, С. М. Гончарук, С. В. Приймака та ін. стосовно необхідності розвитку концепції комунального фінансового контролю як окремого комплексу адміністративно-правових заходів реалізації державної політики у сфері фінансового контролю [28, с. 84]. Співвідношення між цими двома видами контрольної діяльності може мати такий характер, як окреме до загального, або (на чому ми наполягаємо) як додатковий (комунальний фінансовий контроль) рівень можливостей для запобігання державою порушень фінансової дисципліни, проявів шахрайства, корупції тощо у фінансовому секторі держави.

Вдосконалення адміністративно-правового забезпечення реалізації

фінансового контролю не може відбуватися лише за рахунок екстенсивного способу виправлення чи покращення вже наявних процедур, заходів та інструментів. Потреба в появі нових форм і механізмів його реалізації означає використання наявного організаційного, управлінського, фінансового та адміністративного потенціалу всіх без винятку підсистем держави. Тому сфера комунального контролю розглядається нами як новий потенціал, який виконує функцію розширення можливостей ефективної реалізації контрольних, наглядово-моніторингових та інших функцій у сфері фінансового контролю. Їх реалізація відбувається шляхом залучення нових суб'єктів – органів місцевого самоврядування, зокрема за рахунок діяльності муніципальних аудиторських комітетів.

Так ми доповнюємо вже наявний інструментарій контролю зарозподілом і витрачанням коштів місцевих бюджетів, які формують собою частину загальної системи державного фінансового контролю. Тобто, наділяючи органи місцевого самоврядування такими контролювальними функціями, держава переслідує одночасно і цілі деконцентрації та децентралізації; і цілі підвищення ефективності, релевантності та утилітарності контрольних заходів. Децентралізація означатиме появу нових суб'єктів, які мають підвищений рівень суспільної відповідальності – перед конкретною територіальною громадою, а не перед «невизначеною» громадськістю – що мінімізує ризики корупційних проявів та шахрайства.

Обмеженість простору реалізації владних відносин у сфері місцевого самоврядування забезпечує так звану соціальну комунікацію, коли реалізація фінансового контролю перебуває одночасно і під більш плідним контролем з боку громади; і через вузьку спеціалізацію та обізнаність суб'єктів комунального фінансового контролю із специфікою діяльності конкретних суб'єктів перевірки з питань використання місцевих фінансів в умовах цілком конкретної громади [42, с. 110]. У такій більш обмеженій, ніж загальнодержавний рівень, підсистемі фінансових відносин значно простіше відстежити основні канали шахрайства, корупційні прояви тощо. Для цього існує потреба переважно методологічного та

інформаційно-аналітичного забезпечення реалізації заходів комунального фінансового контролю.

Варто також наголосити і на тому, що комунальний фінансовий контроль може бути і більш інтенсивним, ніж державний (проводиться частіше), і мати менш суворі наслідки в порівнянні із державним (за результатами проведення контролю виробляються переважно рекомендації та пропозиції щодо усунення недоліків без застосування суворих санкцій чи юридичної відповідальності у формі кримінальної). Це не зменшуватиме релевантність результатів проведеного контролю, але дасть змогу більш ефективно реалізовувати боротьбу із нелегальними фінансовими каналами, що породжує корупційні прояви та усталені фінансові зловживання.

Залучення до комунального контролю представників територіальної громади, а також інститутів громадянського суспільства дає змогу державі отримати доступ до майже необмеженого потенціалу інтелектуального та соціального капіталу. Тобто залучення і до комунального контролю в цілому, і до діяльності муніципальних аудиторських комітетів зокрема представників територіальної громади дасть змогу розширити можливості із застосування інформаційно-аналітичного інструментарію, який у цьому випадку уваляється нам кінцевим інтелектуальним продуктом.

Наступним кроком на шляху вдосконалення адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні вважаємо запровадження посади головного спеціаліста з питань запобігання та виявлення фінансових порушень в органах державної влади та місцевого самоврядування. Основне завдання такого спеціаліста полягатиме у виявленні фінансових порушень на всіх етапах діяльності органів публічного управління у сфері перерозподілу та використання державних фінансових ресурсів, законності та прозорості проведення публічних закупівель тощо. Він не є в чистому вигляді державним аудитором, ревізором чи фінансовим контролером, але особа, що обійматиме таку посаду, повинна мати відповідний рівень економічної та/або фінансової освіти, оскільки до її посадових обов'язків входить поточна перевірка фінансової

документації або порядку використання фінансових ресурсів за відповідним запитом.

На наше глибоке переконання, така посадова особа має безпосередньо підпорядковуватись голові відповідного органу публічного управління, а у випадку із органами місцевого самоврядування відповідному територіальному голові та/або голові відповідної місцевої ради, у виконавчому органі якої така особа здійснюватиме свою діяльність. Але новація цієї посади, на наше глибоке переконання, має бути в тому, що цей спеціаліст є підзвітним та призначатиметься Головою Держаудитслужби без погодження із відповідним керівником органу, до якого він призначається. Така практика існує у Франції та стосується реалізації державою контрольних функцій держави в особі префекта поряд із існуванням окремої спеціальної вертикалі контролювальних органів, що уособлюються в ієрархії органів прокуратури. Фактично ми пропонуємо ввести до складу органу публічного управління посадову особу, яка є стороннім контролером та не пов'язана із соціальним середовищем того регіону або населеного пункту, до якого вона призначається. Це означає постійну ротацию таких спеціалістів, що є запорукою запобігання корупційним проявам, фінансовим злочинам та порушенням фінансової дисципліни, оскільки втрачається елемент усталеності зв'язків, що є однією із передумов для поширення фінансових зловживань.

Що ж стосується кола посадових обов'язків, то в загальному вигляді їх можна визначити секторально так:

- надання методичної та консультаційної допомоги з питань додержання законодавства щодо дотримання фінансової дисципліни, реалізації державного фінансового контролю. Цей сектор обов'язків передбачає не лише допомогу органам та відповідальним особам за проведення внутрішнього фінансового контролю, але і розроблення необхідного методологічного інструментарію для перевірки достовірності результатів такого контролю, оцінювання ефективності функціонування відповідних структурних підрозділів, виявлення слабких сторін та недоліків у їхній діяльності, що має стати передумовою для усунення

фінансових порушень доперевірки діяльності відповідного органу публічної лади Держаудитслужбою;

- організація та контроль проведення заходів щодо запобігання порушень фінансової дисципліни, а разом із відповідним спеціалістом у сфері запобігання та протидії корупції – реалізація заходів, пов'язаних із її попередженням та протидією у фінансових питаннях;

- реагування на повідомлення чи в інший спосіб виявлені ним факти порушень вимог щодо фінансової дисципліни та процесів розподілу й використання бюджетних коштів, зокрема реагування на відповідні повідомлення з Держаудитслужби. Тут ми говоримо про вибірккові перевірки фінансової звітності, процесу дотримання бюджетної дисципліни, зокрема шляхом здійснення перевірок у формі камерального та аудиторського дослідження;

- нагляд за процесом виконання бюджетного процесу, особливо стосовно видатків місцевих бюджетів, законності та цільового використання міжбюджетних трансфертів, прозорості бюджетної звітності тощо. Тут йдеться про те, що ця посадова особа наділяється широким колом саме моніторингових та наглядових повноважень, за результатами яких вона готує відповідні рекомендації та подає незалежну оцінку стану виконання бюджету, яка є додатковим джерелом інформації про стан дотримання фінансової дисципліни голові відповідного органу публічного управління. Це не прямий імперативний контроль, а реальний спосіб втілення наглядової функції, тобто практичний прояв трансформації державної парадигми реалізації функцій державного фінансового контролю шляхом його розширення та впровадження такого концепту як «*supervision*»;

- моніторинг та нагляд за виконанням приписів, рекомендацій та інших імперативних вказівок чи результатів консультування відповідних органів публічного управління з боку Держаудитслужби. Тобто така посадова особа слідує в режимі реального часу та перманентно за виконанням органом, в якому відбулись заходи державного фінансового контролю, реалізовані Держаудитслужбою, рекомендацій та приписів за результатами такої перевірки. Такий нагляд здійснюється відкрито, тобто спеціаліст має отримувати доступ до

необхідної інформації, але за результатами його здійснення видаються рекомендації для керівника відповідного органу з приводу того, які саме недоліки та в який спосіб необхідно усунути. Натомість, якщо приписи та рекомендації такого спеціаліста будуть проігноровані або невиконані в належний спосіб, він інформує про це Держаудитслужбу, і в такому випадку остання застосовує більш жорсткі заходи впливу на відповідний орган публічного управління, а щодо відповідальних осіб цього органу застосовує більш жорсткі заходи юридичної відповідальності.

Останні два сектори повноважень головного спеціаліста з питань запобігання та виявлення фінансових порушень, на наш погляд, є ключовими з точки зору розширення адміністративно-правових можливостей реалізації внутрішнього фінансового контролю, оскільки розширюється сам концепт «контролю» у контексті його наповнення такими інструментами, як нагляд, моніторинг, консультування, рекомендації. Тобто відбувається впровадження таких механізмів, які сприяють дотриманню фінансової дисципліни через розширення операційних можливостей для цього, а не через запровадження санкцій та заходів державного примусу до відповідних посадових осіб. Сам концепт фінансового контролю змінюється в контексті виконання завдань *запобігання* фінансовим правопорушенням, а не *протидії* їхнім наслідкам [37, с. 354].

Безумовно, що діяльність такого спеціаліста пов'язана із певними труднощами, як організаційного характеру (часті ротації та зміни території перебування; постійна протидія соціальному супротиву колективу органу публічного управління, для якого такий спеціаліст завжди буде небажаним тощо), так і власне адміністративно-правового (часові витрати для налагодження системи фінансового нагляду та моніторингу за дотриманням фінансової дисципліни у відповідному органі; побудова нових каналів комунікації з метою реалізації завдань фінансового контролю тощо). Це обумовлює відповідний рівень набору компетентностей, особистих професійних та морально-етичних якостей, і вимагає відповідного рівня мотивації, що має, на нашу думку, проявлятися в основному в

розмірі заробітної плати, яка не може бути меншою за розмір заробітної плати керівника найвищої ланки уповноваженого за додержанням вимог фінансової дисципліни у відповідному органі. Крім того, існує потреба в артеріальному обмеженні кола органів публічного управління, у яких мають запроваджуватися відповідні посади головних спеціалістів. Такі обмеження пропонуємо встановити у вигляді нижнього граничного розміру обсягу місцевого бюджету або бюджетних коштів, розпорядником яких є відповідний орган публічної влади, включаючи обсяг публічних закупівель, які ними проводяться на рівні не менше ніж 20 млн. грн. сукупного розміру таких коштів. Ми вважаємо, що в такому випадку дотримуватиметься принцип економічної доцільності діяльності такого спеціаліста та досягатимуться цілі фінансового контролю, а також виконуватимуться вимоги Угоди про асоціацію щодо реалізації функцій фінансового моніторингу, нагляду та супроводу за законністю дотримання вимог фінансової дисципліни.

5.4. Уніфікація правил фінансового контролю в Україні із міжнародними та європейськими стандартами в цій сфері

Одним із найбільш недооцінених з точки зору внутрішнього потенціалу ефективності напрямів удосконалення вітчизняної системи адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю є уніфікація її вимог, засад та механізмів практичного здійснення із міжнародними формами та моделями здійснення такого контролю. Тут основна проблема, яку, до речі тривалий час оминають увагою і в науковій, і в експертній спільності, полягає в тому, що немає єдиного підходу до визначення напрямів та обсягів, а головне – відсутня політична воля до імперативного встановлення обсягів такої уніфікації. Питання, на яке немає відповіді, полягає в тому, чи не втратить у такому випадку система національних органів державного фінансового контролю незалежність, унікальність та конфіденційність у своїй діяльності. Інтеграція в Європейський Союз змінили напрям державної політики у сфері фінансового контролю в державному секторі економіки. Як наслідок виникла потреба впровадження нових

форм контролю з урахуванням міжнародного досвіду, міжнародних нормативно-правових актів, присвячених державному фінансовому контролю [6, с. 129]. Яким чином і відповідно до яких саме стандартів провадити таку уніфікацію, враховуючи рівень інклюзивності участі Рахункової палати України в процесах міжнародного співробітництва в межах декількох платформ, зокрема таких, як FATF, Moneyval, INTOSAI тощо.

Ми пропонуємо радикальну відповідь на це запитання, з урахуванням реальних потреб України в підвищенні якості стандартів фінансового контролю, особливо в умовах запобігання та протидії корупційним та іншим негативним проявам, що є наслідками порушення фінансової дисципліни [7]. На наше глибоке переконання, уніфікація має відбуватися за принципом матричної побудови системи реальних потреб вітчизняної системи державного фінансового контролю у співвідношенні до тих цілей функціонування системи, які наразі є недосяжними для неї та з урахуванням того обсягу зобов'язань, які взяла на себе Україна за міжнародними договорами, зокрема щодо участі або визнання юрисдикції міжнародних органів у сфері фінансового контролю, запобігання легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом, та протидії іншим видам фінансових злочинів та зловживань у сфері фінансових відносин.

Тут варто зауважити, що відповідно до взятих на себе Україною міжнародних зобов'язань, національні спеціально уповноважені органи та інші суб'єкти державного фінансового моніторингу, а також системи фінансового контролю у межах своїх повноважень забезпечують співробітництво з міжнародними, міжурядовими організаціями, задіяними у таких сферах, як [30, с. 32]:

- реалізація заходів фінансового контролю, зокрема із такими організаціями, як INTOSAI і EUROSAI;
- боротьба з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, зокрема з Групою з розроблення фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF), Комітетом експертів Ради Європи з

оцінювання заходів протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму (MONEYVAL),

- дотримання стандартів фінансової дисципліни фінансової звітності та прозорості використання та перерозподілу фінансових ресурсів як внутрішніх, так і запозичених, зокрема із такими організаціями, як OLAF, ЄСА, Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Егмонтська група підрозділів фінансових розвідок тощо.

Уніфікація процесу реалізації фінансового контролю в Україні відповідно до міжнародних стандартів не є новелою в системі адміністративно-правового його забезпечення. Так, наприклад, INTOSAI розробила Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI), які містять професійні стандарти й керівні принципи найкращої практики для аудиторів державного сектора, офіційно уповноважених і схвалених Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю. Розроблені також ISSAI 100 (Фундаментальні принципи), які є загальними для всіх видів і форм аудиторських перевірок [18; 44]. Тут основну увагу привертають до себе два принципи:

- оцінювання ризиків та проблемного аналізу, який полягає в тому, що ще до реалізації заходів фінансового контролю контролювальні органи мають визначати так би мовити гранично допустимі межі або обсяги існування фінансових порушень, зловживань чи навіть проявів корупції чи шахрайства в діяльності підконтрольних суб'єктів, що переважно пов'язується із низьким рівнем професійної компетенції посадових осіб, на які покладено функції із перерозподілу фінансових ресурсів, чим активно користуються злочинні елементи, які виступають у ролі контрагентів або учасників процесу перерозподілу фінансових ресурсів з боку приватного сектору. Наголошуємо, що органи INTOSAI, а переважно OLAF прогнозують і певні граничні, але недопустимі обсяги чи випадки зловживання посадовими особами своїми повноваженнями, що призводить до порушень фінансової дисципліни, але таке зловживання відповідними органами завжди розглядається як прояви корупції. Невиявлення таких випадків є критерієм ефективності реалізації відповідним

органом, діяльність якого перевіряється, повноважень у сфері управління фінансовими ресурсами;

- принцип професійного (експертного) скептицизму, який полягає в тому, що зовнішні аудитори ставлять під сумнів не стільки законність дотримання процедур із управління фінансовими ресурсами чи факти дотримання фінансової дисципліни посадовими особами органу, який підлягає фінансовому контролю, скільки національні стандарти реалізації заходів із такого контролю, а також регулювання процесів, пов'язаних із перерозподілом фінансових ресурсів. Цей принцип є новелою ля вітчизняної практики здійснення державного фінансового контролю, оскільки вимагає від державних аудиторів ставити під сумнів достатність обмежувальних заходів, повноту державних стандартів та навіть саму ефективність функціонування системи внутрішнього фінансового контролю в органах та інституціях, які ними перевіряються.

Водночас у своїй сукупності ці обидва принципи виконують надзвичайно важливу функцію – створюють певну зону можливостей, яка, з одного боку, використовується для заміни жорстких заходів державного примусу (у вигляді обов'язкового застосування до посадових осіб заходів кримінального переслідування) на більш м'які дисциплінарні або навіть взагалі на рекомендації, що підлягають обов'язковому виконанню. Притягнення ж до відповідальності відбувається вже за недотримання таких рекомендацій, що, на нашу думку, допустимо лише за умови надзвичайно високого рівня розвитку суспільної свідомості та правової культури в соціумі. Ми не говоримо про те, що рівень професійної етики, правосвідомості чи правової культури вітчизняних публічних службовців є вкрай низьким, але ми розуміємо, що за наявності такого обсягу й таких масштабів корупційних проявів, говорити про подібну практику для вітчизняної системи державного фінансового контролю передчасно.

З іншого ж боку, така зона можливостей має відігравати цілком утилітарне значення для суб'єктів, що запроваджують адміністративно-правове забезпечення системи фінансового контролю в Україні. Йдеться про те, що контролювальні органи, зокрема міжнародні аудитори мають виходити із того, що недоліки чи

порушення фінансової дисципліни є наслідком низької якості регуляторного змісту державної політики в цій сфері або наслідком низької ефективності адміністративно-правового забезпечення регулювання фінансових відносин чи процесів перерозподілу фінансових ресурсів в Україні. Тобто йдеться про системні недоліки, системну дисфункцію, яка призводить до того, що, навіть слідуючи встановленим законодавством приписам реалізації фінансових відносин, посадові особи все одного своїми діями порушують міжнародні стандарти та вимоги, а отже, їхня діяльність (хоча і формально законна, оскільки повністю укладається в модель, визначену національним законодавством) призводить до управлінської неефективності в питаннях використання чи перерозподілу фінансових ресурсів.

У цьому контексті слушною є позиція Д. А. Баранової, яка наголошує на необхідності повного запровадження в практику органів фінансового контролю в Україні вимог та стандартів INTOSAI та ISSAI 100. Зокрема дослідник звертає увагу на необхідність імплементації положень документів ISSAI 200, 300 і 400, які розвивають вказані вище принципи для конкретних видів аудиту: фінансового, аудиту ефективності та аудиту відповідності. Вони виходять із положень ISSAI 100 і, за необхідності, доповнюють їх специфічними принципами, більш придатними до кожного із зазначених видів. Також при INTOSAI є Керівництво по сумлінному управлінню (INTOSAI GOV), яке містить рекомендації для органів державної влади. Питання професійної етики вирішує IntoSAINT, який може стати важливим інструментом у реалізації ISSAI 30 кодексу етики [2]. Натомість, ми дещо скептично та обережно підходимо до позиції тотального впровадження вказаних вище стандартів, але сприймаємо той факт, що саме приєднання Рахункової палати України до INTOSAI стало важливим кроком до розвитку системи державного фінансового контролю в Україні. Ми погоджуємося із тезою дослідниці, що пряме копіювання зарубіжного досвіду не завжди є можливим, але сам факт участі України в системі міжнародного співробітництва у сфері реалізації заходів фінансового контролю відкриває новий рівень можливостей для підвищення якості та прозорості реалізації

відповідних заходів.

Враховуючи те, що наша позиція полягає в тому, що провідним органом державної влади у сфері реалізації фінансового контролю має стати Держаудитслужба, ми маємо звернути увагу на те, що здобутки міжнародного співробітництва Рахункової палати є беззаперечними, але їх необхідно скептично оцінити з точки зору реалізації контрольних заходів в інших галузях, не лише в бюджетній сфері, фінансового сектору держави. Так, ми наголошуємо на тому, що її міжнародна діяльність була спрямована в основному на вивчення стандартів INTOSAI та передового досвіду інших країн у сфері розроблення і застосування стандартів, процедур, методів і засобів реалізації фінансового контролю. Але наразі, з урахуванням євроінтеграційних процесів України, на перше місце виходять потреби створення дієвої системи адміністративно-правового забезпечення здійснення фінансового контролю.

Йдеться не просто про застосування міжнародних стандартів, а про створення умов для найбільш ефективного їх поєднання та реалізації у вітчизняній практиці фінансового контролю. При цьому ми маємо враховувати не лише вимоги цих стандартів та міжнародні зобов'язання України, але і особливості та реальні потреби Держаудитслужби та всієї системи державного фінансового контролю в Україні на певному етапі її історичного розвитку, критично оцінюючи масштаби корупційних загроз, інших порушень фінансової дисципліни, а також рівень професійної компетенції, професійної етики та морально-психологічної готовності вітчизняних публічних службовців до впровадження складних та інколи нетрадиційних для вітчизняної практики адміністративно-правових відносин процедур. Зокрема йдеться про державно-управлінські процедури, які не передбачають прямого імперативного впливу держави та пов'язані не з державним примусом, а з більш м'якими формами управлінського впливу та наглядової діяльності, як-от: моніторинг, спостереження, інформаційно-аналітичний обмін тощо.

Тут ми маємо говорити про вивчення потреб запровадження міжнародних стандартів та уніфікації правил фінансового контролю в Україні із міжнародними

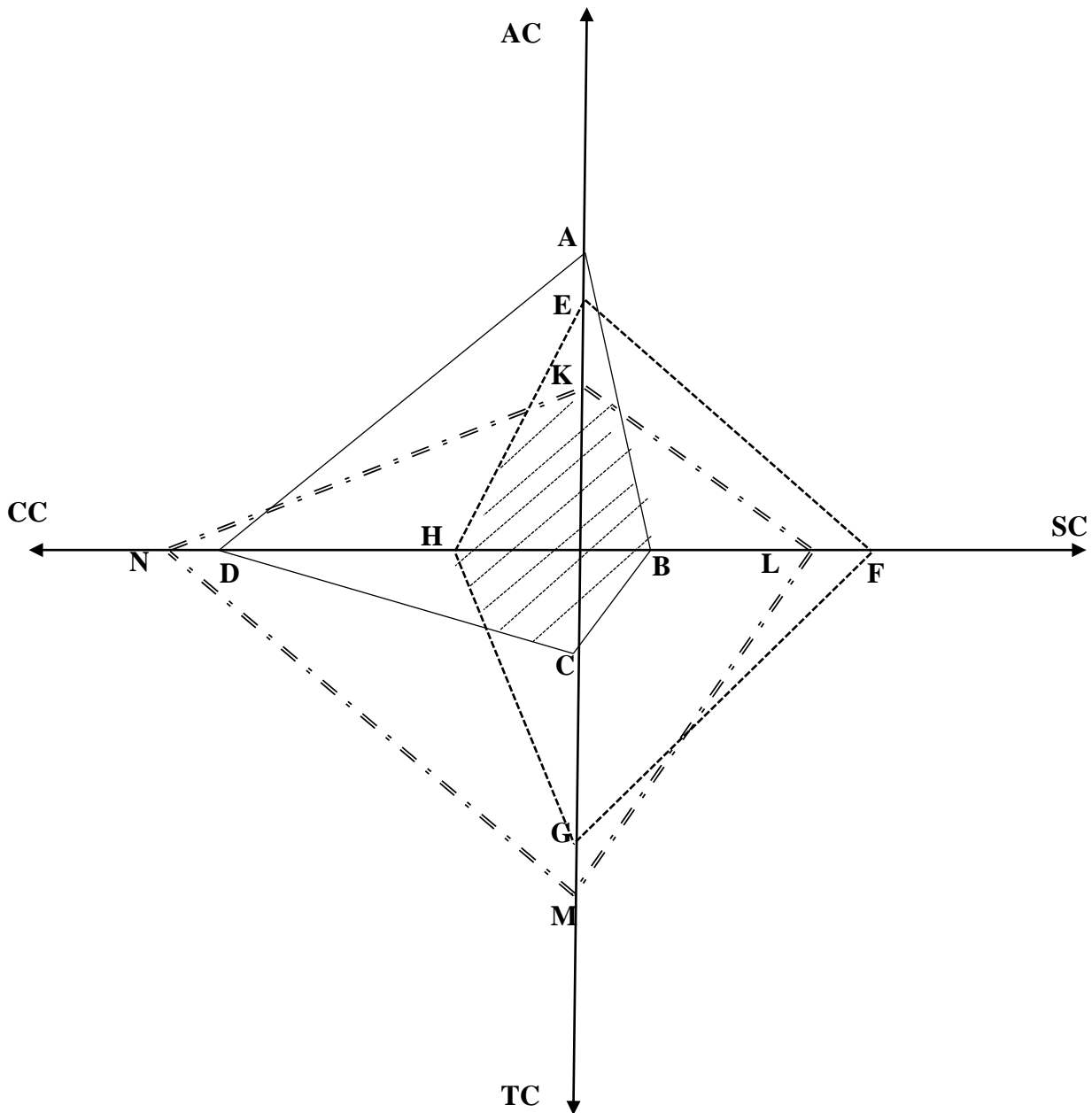
стандартами, зокрема у сфері протидії фінансування тероризму. Вивчення таких потреб, на наш погляд, має відбуватись із урахуванням рівня невідповідності вітчизняної системи державного фінансового контролю таким стандартам та вимогам, що висувають міжнародні організації. На наше переконання, оцінити реальні потреби та напрями подальшої уніфікації можна за рахунок комплексної оцінки матриці відповідності вітчизняних стандартів та норм реалізації фінансового контролю тим міжнародним вимогам, які мають найбільшу цінність та практичну ефективність у питаннях протидії фінансовим порушенням, шахрайству, корупції та фінансуванню тероризму або які мають найвищий рівень пріоритету для досягнення Україною цілей інтеграції в ЄС.

Побудова такої матриці передбачає декілька етапів, а отримані результати мають цілком утилітарне значення, оскільки ґрунтуються на сукупній експертній оцінці реального стану системи адміністративно-правового забезпечення державного фінансового контролю, потенціалу для її розвитку та відповідності міжнародним стандартам (рис. 5.1.).

Експертне оцінювання здійснюється на основі ґрунтовного аналізу вітчизняного законодавства та практики діяльності всіх без винятку органів державного фінансового контролю, яка має проводитися сукупно вітчизняними фахівцями із залученням відповідних міжнародних експертів, що суттєво підвищить рівень релевантності та достовірності отриманих результатів. Методологія такого оцінювання передбачає реалізацію декількох етапів, а її сутність можна конкретизувати в таких положеннях.

1. Групи фахівців та експертів формуються відповідно до тих функціональних та оперативних завдань, на відповідність яким перевіряється вітчизняна система державного фінансового контролю. Пропонуємо їх згрупувати так: експерти у сфері адміністративної організації такого контролю (INTOSAI, EUROSAI); експерти у сфері боротьби з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом (FATF, MONEYVAL); експерти у сфері стандартів фінансової дисципліни фінансової звітності та прозорості використання та перерозподілу фінансових ресурсів (OLAF, ЄСА). До кожної група таких експертів мають

входити і вітчизняні фахівці, що забезпечить середньозважену експертну оцінку в контексті визначення критеріїв, віднесених до сфери дослідження такими фахівцями.



- оцінка вітчизняної системи фінансового контролю за участі фахівців в сфері адміністративної організації такого контролю (ІНТОСАІ, ЄВРОСАІ);
- - - - оцінка вітчизняної системи фінансового контролю за участі фахівців в сфері боротьби з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом (FATF, MONEYVAL);
- = = = оцінка дотримання стандартів фінансової дисципліни фінансової звітності та прозорості використання та перерозподілу фінансових ресурсів за участі фахівців (OLAF, ЄСА, тощо).

Рис. 5.1. Матриця оцінювання реального стану системи адміністративно-правового забезпечення державного фінансового контролю на предмет відповідності її міжнародним стандартам

2. Оцінювання проводиться за двома напрямками, шляхом визначення чотирьох основних критеріїв по два для кожного напрямку. Зауважимо, що різноспрямовані вектори системи координат не мають математичного значення, окрім як визначення напрямку зростання шкали оцінки від 0 до 10. Оцінювання здійснюється за такими напрямками:

- оцінювання якості адміністративного забезпечення фінансового контролю, що полягає у визначенні критеріїв: адміністративної достатності (administrative criteria – AC) – передбачає перевірку відповідності інституційної, організаційної складової системи адміністративно-правового забезпечення процесу реалізації державного фінансового контролю міжнародним стандартам, визначеним за кожним напрямком діяльності або для кожного окремого органу чи системи органів, експерти з яких беруть участь в оцінюванні відповідності; критерію, що визначає прозорість реалізації фінансового контролю (transparency criteria – TC) – передбачає перевірку транспарентності, гласності, публічності як діяльності самої системи органів державного фінансового контролю, так і результатів проведення ними відповідних контрольних заходів. Важливість цього критерію полягає в тому, що його визначення є первинним вихідним базисом для оцінювання якості реагування правоохоронних органів на порушення правил фінансової дисципліни, запобігання проявам шахрайства, корупції чи легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом тощо. Критерій прозорості відповідає на головне питання: наскільки система фінансового контролю є інклюзивною до правоохоронної системи держави та наскільки в ній виконується власне правоохоронна функція держави, зокрема з урахуванням потреб національної фінансової безпеки;

- оцінювання змістового наповнення системи фінансового контролю та ефективності тих адміністративно-правових заходів, які передбачаються державою для реалізації покладених на неї контрольних функцій. Таке оцінювання відбувається за двома критеріями: критерій відповідності національної системи фінансового контролю міжнародним стандартам (compliance criteria – CC) – визначення, наскільки вітчизняна система державного

фінансового контролю є інклюзивною із міжнародними стандартами, що проявляється у визначенні кількості та якості тих адміністративно-правових заходів і засобів, які заявлені міжнародними документами в значенні бажаних та закріплені в національному законодавстві; критерії достатності стандартів та процедур національної системи фінансового контролю для досягнення його цілей у конкретних соціально-економічних та суспільно-політичних реаліях держави (sufficiency criteria – SC) – передбачає фактичне оцінювання релевантності тих адміністративно-правових заходів, які реалізуються контролювальними органами, зокрема в межах внутрішнього контролю, результати від яких розкривають у повному обсязі реальний стан дотримання законодавства у сфері фінансових відносин та викриття проявів корупції, шахрайства й інших ризиків незаконного використання фінансових ресурсів держави. Іншими словами, відбувається оцінювання необхідності розширення комплексу адміністративно-правового забезпечення реалізації державного фінансового контролю за рахунок тих механізмів та інструментів, які передбачені міжнародним стандартами та визначені в міжнародно-правових актах, зобов'язання щодо дотримання та виконання яких взяла на себе Україна. Йдеться не стільки про уніфікацію, скільки про доповнення національної системи фінансового контролю інструментами та заходами, що містяться у відповідних міжнародних актах.

3. На відповідних прямих AC, TC, CC, SC наносяться середньозважені показники оцінювання кожного критерію, які визначаються за допомогою методів експертного оцінювання, анкетування, а також інтегрального аналізу на базі методу SPACE- аналізу за заздалегідь визначеними інтегральними показниками (у випадку, якщо такі показники застосовуються під час оцінювання відповідних сегментів системи державного фінансового контролю та використовувались для оцінювання більше ніж однієї такої національної системи). При цьому накладення показників відбувається кожною окремою групою експертів на власний графік, що в нашому прикладі формує такі геометричні просторові фігури: ABCD – показники оцінювання вітчизняної системи фінансового контролю за участі фахівців у сфері адміністративної організації такого контролю; EFGH – показники

оцінювання вітчизняної системи фінансового контролю за участі фахівців у сфері боротьби з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом; KLMN – показники оцінювання дотримання стандартів фінансової дисципліни фінансової звітності та прозорості використання та перерозподілу фінансових ресурсів.

Наголошуємо на тому, що рис. 5.1. містить умовний приклад, для якого мають значення не конкретні кількісні вираження координати кожної із вказаних точок, а лише їхнє просторове співвідношення та співвідношення між собою тих геометричних площин, які вони формують. На практиці визначення точок координат відбувається шляхом отримання середньозваженої величини або методом дисперсного аналізу кінцевого числового виразу експертної оцінки, яка розраховується з урахуванням ваги кожного показника, який підлягає експертній оцінці в їх загальній масі під час оцінювання конкретного критерію. У нашому випадку таких критеріїв всього чотири, але для коректного та вичерпного оцінювання кожного із них доцільно запропонувати експертам перелік із восьми-десяти відповідних ознак системи державного фінансового контролю, які детермінують та розкривають цей критерій на практиці. Вага критеріїв відповідно буде оцінюватись самими ж експертами з урахуванням того, що сукупна вага всіх ознак має дорівнювати 1. Тоді кожна ознака, окрім власне оцінки за шкалою від 1 до 10, набуватиме відповідної значущості в порівнянні із іншими ознаками в межах одного критерію, що формуватиме кінцеву середньозважену величину, через яку і визначатиметься місце відкладення координат на кожній півосі.

4. Після того, як усі групи експертів визначаться із відповідними показниками та всі вони будуть нанесені, ми за допомогою методу екстраполяцію визначаємо площину, яка сформована взаємними перетинами всіх трьох площин: ABCD; EFGH; KLMN. У нашому випадку така площина має визначення точками координата KBCN та на рис. 5.1. для зручності графічного відображення заштрихована пунктиром. Це площина, яка визначає найбільш важливі та утилітарні, а також головні спільні ознаки, риси та детермінанти національної системи державного фінансового контролю із міжнародними стандартами та вимогами, які оцінювались різними експертними групами. При цьому сутнісне

визначення цих ознак відбувається шляхом зіставлення оцінок їх ваги в експертних дослідженнях кожної групи. Так, спільними вважаються ті критерії, що мають найменшу питому вагу, тобто їх визначення відбувається шляхом відкладення на відповідних піввісях значень не від 1 до 10 а від 0,1 до 1, що визначає рівень ваги відповідної ознаки в системі цінностей для кожної окремої групи експертів. Математично правильним буде твердження про те, що якщо на будь-якій із піввісей координат значення показника відповідної експертної групи буде перевищувати серединне значення, тобто 5, і воно буде збігатися у декількох груп експертів, то тоді для них спільними є показники та ознаки відповідного критерію, що мають найвищу вагу в кожній із систем оцінки кожної групи експертів.

Якщо така ситуація відбувається, то можна робити висновок, що вказаний критерій, який оцінюється і який дві або всі три групи експертів оцінили показником більше ніж «5» є таким, що відповідає вимогам та стандартам, визначеним у міжнародних актах з приводу реалізації конкретного елемента фінансового контролю. Наступна теза, яка є логічним наслідком цього, полягає в тому, що подальша імплементація відповідних механізмів та адміністративно-правових заходів до національного законодавства або подальша уніфікація національного законодавства чи системи адміністративно-правового забезпечення реалізації державного фінансового контролю із міжнародною є питанням виняткової компетенції національного уряду та не може вважатися недотриманням державою обсягу взятих на себе зобов'язань. Зворотно логічними висновком буде той, що у випадку, якщо показник «5» не отримано за результатами оцінки двох чи більше групи експертів, то вважається, що національна система фінансового контролю підлягає подальшому вдосконаленню, уніфікації із міжнародними стандартами. Це об'єктивує потребу виконання національним урядом своїх міжнародних зобов'язань щодо досягнення відповідності системи вказаному критерію.

5. Останнім – підсумковим – етапом побудови відповідної матриці та визначення умовної площини КВСН є формування пропозицій кожною групою

експертів, але вже без залучення вітчизняних фахівців, стосовно необхідності вжиття державою заходів із метою підвищення якості системи фінансового контролю, подальшої уніфікації її до вимог міжнародних стандартів та виконання тих зобов'язань щодо онтологічного змістового наповнення, транспарентності та доступності, які взяла на себе держава. При цьому ті рекомендації, які розроблені з урахуванням того, що дві чи більше експертні групи досягли однакової оцінки відповідних критеріїв, яка є меншою за оцінку «5», мають набути характеру обов'язкових для подальшої імплементації державою в національну практику реалізації державного фінансового контролю. Інші рекомендації мають відповідно інформативний та консультативний характер.

Отже, ми пропонуємо запровадити систему оцінювання потреби, доцільності та необхідності уніфікації вітчизняної системи адміністративно-правового забезпечення державного фінансового контролю до вимог міжнародних стандартів у цій сфері. Зазначимо, що нами пропонується така система оцінювання, за якої активну участь беруть як вітчизняні, так і зарубіжні експерти, що підвищуватиме рівень релевантності результатів оцінювання, оскільки визначається не тільки власне номінальна відповідність законодавчо визначених правил та процедур міжнародним, але оцінюється і критерій їх застосовності в національній практиці фінансового контролю. Іншими словами, відбувається оцінювання того, наскільки запровадження додаткових адміністративно-правових заходів, що є традиційними для міжнародної практики, або розширення стандартів здійснення фінансового контролю підвищить його ефективність та утилітарність самих процедур.

Міжнародні стандарти та контрольні заходи розробляються на основі загального розуміння бажаного стану здійснення фінансових операцій, реалізації фінансових відносин без урахування соціально-економічних особливостей кожної країни. Щодо України, то ми маємо певні ментальні особливості культури реалізації фінансових відносин, об'єктивні прояви корупційних схем та зловживання, що підтверджується постійними випадками викриття порушень фінансової дисципліни. Тому процес уніфікації вітчизняної системи державного

фінансового контролю перебуває в площині розв'язання питання розширення міжнародного співробітництва, міжнародної допомоги, запровадження спеціальних критеріїв оцінювання стану фінансової стабільності тощо. Тобто йдеться не лише про компіляцію механізмів, форм, методів реалізації контрольних заходів, а передусім про систему значно глибшого співробітництва, в якій міжнародні організації також беруть на себе певні зобов'язання, зокрема стосовно викриття та екстрадиції осіб, що переховуються від кримінального переслідування в Україні, повернення активів, які були протизаконно виведені з України тощо. Ми наголошуємо на тому, що розвиток системи фінансового контролю потребує об'єктивного вдосконалення та покращення в усіх без винятку секторах адміністративно-правового забезпечення. Але при цьому покращення мають відбуватися не за вказівкою закордонних організацій чи партнерів, а з урахуванням потреб національної безпеки, суспільних запитів, що формуються самими громадянами України.

Традиційно ми ведемо мову про імплементацію зарубіжного досвіду, але подальші дослідження у сфері реалізації фінансового контролю необхідно сконцентрувати на питаннях виділення найкращих визнаних практик та досвіду його практичної реалізації з метою його поширення в міжнародному фінансовому контролі або у відповідних національних системах контролю зарубіжних країн. Необхідна тотальна та повсюдна трансформація парадигми публічного управління у сфері фінансового контролю, його адміністративно-правового забезпечення з метою розширення впливу України в міжнародній спільноті контролюючих органів, а також у ролі країни, яка стає взірцем подолання проблем трансформаційного перехідного періоду на шляху до демократизації всіх без винятку процесів державного управління, і зокрема у сфері фінансового контролю.

Висновки до розділу 5

За результатами пошуку напрямів удосконалення реалізації фінансового контролю в Україні доцільно зробити такі висновки.

1. Аналіз міжнародного досвіду забезпечення ефективності фінансового контролю демонструє доцільність запровадження в Україні таких новацій у сфері організації та практичної реалізації державного фінансового контролю: запровадження політичної посади Генерального державного аудитора, який формуватиме та управлятиме діяльністю всієї системи Держаудитслужби, що підвищуватиме рівень якості комунікацій у системі державного фінансового контролю, забезпечуватиме прозору та чітку систему підпорядкування, звітності та відповідальності посадових осіб відповідної системи державного аудиту (досвід Литви); впровадження аудиту ефективності з метою виявлення найменш ефективних каналів перерозподілу державних фінансових ресурсів та їх ліквідацію з подальшим розв'язанням питання фінансового забезпечення окремих напрямків реалізації державних зобов'язань у новий спосіб шляхом запровадження нових моделей (досвід Канади, Великобританії, Австралії); запровадження в режимі реального часу послідовного урядового нагляду за процесом реалізації державними аудиторами аудиту ефективності, що мінімізує корупційні прояви та зловживання (досвід Швеції). Також доцільно розглянути, що найменше на рівні пілотних експериментальних проєктів, досвід судового (арбітражного, а не лише адміністративного) оскарження результатів проведення заходів державного фірмового контролю до органу, який його здійснює.

2. За результатами аналізу адміністративно-правових механізмів здійснення фінансового контролю в контексті інтеграції України в ЄС пропонуємо внести доповнення до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» з метою реалізації положення пункту d) ст. 383 Угоди про асоціацію, а саме шляхом його доповнення окремим Розділом V «Міжнародне співробітництво у сфері державного фінансового контролю». Також зроблено висновок про необхідність розширення вітчизняного концепту державного фінансового контролю в контексті розширення інструментального та функціонального його наповнення за прикладом європейської практики здійснення «supervision», що є прямою вимогою Угоди про асоціацію.

3. Розглядаючи можливості вдосконалення адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні, пропонуємо запровадити практику функціонування муніципального аудиторського комітету в значенні консультативно-дорадчого органу, який забезпечуватиме методологічний супровід, інформаційно-аналітичну складову діяльності із внутрішнього фінансового контролю органів місцевого самоврядування та організацій, підприємств, установ комунальної форм власності, а також супровід фінансового контролю діяльності суб'єктів, що беруть участь у процесах перерозподілу місцевих фінансів. Діяльність такого комітету пропонується нами закріпити так, як це зроблено щодо аудиторського комітету, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту». Також пропонуємо запровадити посаду Головного спеціаліста з питань запобігання та виявлення фінансових порушень, який вважаємо способом підвищення якості внутрішнього фінансового аудиту в органах державної влади та місцевого самоврядування.

4. Задля підвищення ефективності процесу уніфікації правил фінансового контролю в Україні із міжнародними стандартами у сфері протидії фінансуванню тероризму розроблено та запропоновано для практичного застосування матрицю оцінювання реального стану системи адміністративно-правового забезпечення державного фінансового контролю на предмет відповідності її міжнародним стандартам. За рахунок проведення такого оцінювання національний уряд отримуватиме релевантну та компетентну інформацію з приводу того, які заходи мають реалізовуватись у процесі такої уніфікації, а в яких сегментах наявний інструментарій фінансового контролю є достатнім.

Список використаних джерел до Розділу 5

1. Александрович О. О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід. Теорія та практика державного управління. 2014. Вип. 4. С. 375–382.

2. Баранова Д. А. Розвиток державного фінансового контролю в Україні як чинника інтеграції до ЄС та інструменту подолання кризових явищ в економіці. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2013. № 10. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=760> (дата звернення: 16.05.2022).

3. Бариніна-Закірова М. В. Зовнішній фінансовий контроль у Литві. Фінансовий контроль. 2005. № 3 (26). С. 61–66.

4. Бондар Ю. А. Внутрішній аудит в органах Пенсійного фонду України : автореф. дис канд. екон. наук : 08.00.09. Кіровоград, 2011. 26 с.

5. Бортняк В. А. Адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні: теорія та практика. Монографія. Київ: Саміт-Книга, 2023. 296 с.

6. Бортняк В. А. Євроінтеграційний аспект процесу фінансового контролю. Проблеми та перспективи розвитку сучасної науки в країнах Європи та Азії : тези доп. XXVI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 30 квіт. 2020 р. Переяслав-Хмельницький : Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди, 2020. С. 129–130. URL: <http://conferences.neasmo.org.ua> (дата звернення: 17.03.2023).

7. Бортняк В. А. Особливості вдосконалення системи фінансового контролю в Україні. Актуальні проблеми забезпечення національної безпеки : матеріали IV наук.-практ. інтернет-конф., 25-31 трав. 2020 р. Ірпінь-Хмельницький : Університет державної фіскальної служби України, 2020. URL: <https://www.ndifp.com/1313/> (дата звернення: 17.03.2023).

8. Бортняк В. А. Досвід та практика функціонування фінансового контролю в Україні. Відкриті еволюціонуючі системи : матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф., 19-21 трав. 2020 р. Київ : Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, 2020. URL: <http://www.tnu.edu.ua/naukovi-zahodi> (дата звернення: 17.03.2023).

9. Губанова Т. О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах. Науковий вісник Чернівецького університету. 2012. Вип. 636. С. 99–104.

10. Губанова Т. О. Значення досвіду країн ЄС для подальшого реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2015. Вип. 33, т. 2. С. 14–17.
11. Гулько В. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до європейської практики. Актуальні проблеми економіки. 2011. № 1. С. 199–204.
12. Дорош Н. І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту : автореф. дис д-ра екон. наук : 08.06.04. Київ, 2004. 38 с.
13. Завистовська Г. І. Зарубіжний досвід урядового фінансового контролю. Економічний аналіз. 2014. Т. 18, № 1. С. 156–161.
14. Іванова І. В. Державний фінансовий контроль: парадигми розвитку : монографія. Київ : Академвидав, 2010. 168 с.
15. Лазарєва Н. Міжнародна практика фінансового контролю. Национальный юридический журнал: теория и практика. 2015. № 12. С. 84– 89.
16. Никитченко Н. В. Європейські моделі здійснення державного фінансового контролю. Порівняльно-аналітичне право. 2013. № 3-1. С. 158–160.
17. Панасюк О. В. Аналіз досвіду у сфері державного фінансового контролю: Європейський Союз та Україна. Економічний вісник. Сер. Фінанси, облік, оподаткування. 2018. Вип. 2. С. 139–146.
18. Пиріжок С. Є. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з експлуатації та вибуття основних засобів : автореф дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2012. 34 с.
19. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики : дис д-ра екон. наук : 08.00.08. Львів, 2015. 530 с.
20. Пожар Т. О. Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Суми, 2012. 38 с.
21. Про внесення змін до Директиви (ЄС) 2015/849 про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування

тероризму та про внесення змін до директив 2009/138/ЄС і 2013/36/ЄС : Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) від 30 трав. 2018 р. № 2018/843. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_010-18#Text (дата звернення: 16.05.2022).

22. Про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму, про внесення змін до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 648/2012 та про скасування Директиви Європейського Парламенту і Ради 2005/60/ЄС та Директиви Комісії 2006/70/ЄС : Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) від 20 трав. 2015 р. № 2015/849. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_037-15#Text (дата звернення: 16.05.2022).

23. Романів Є. М., Гончарук С. М., Приймак С. В., Даниляк Л. Я. Розвиток державного фінансового контролю в Україні : монографія. Львів : Простір-М, 2015. 174 с.

24. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Угода від 27 черв. 2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 16.05.2022).

25. Шевченко Н. В. Актуальні питання реформування системи державного фінансово-го контролю в Україні. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2013. Вип. 2. С. 280–284.

26. Association agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part. Official Journal of the European Union. 2014. Vol. L 161/3. URL: https://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2016/november/tradoc_155103.pdf (Last accessed: 20.12.2021).

27. Administrative reforms in Eastern Europe: A comparative legal analysis. Zlyvko, S. V., Bortniak, V. A., Bortniak, K. V., Storozhuk, I. P., & Holobutovsky, R. Z. (2021). Cuestiones Políticas, 2021. Vol. 39, No 69. P. 814–831. <https://doi.org/10.46398/cuestpol.3969.50>

28. Blakyta G., Ganushchak T. Enterprise financial security as a component of the economic security of the state. *Investment Management and Financial Innovations*. 2018. Vol. 15. P. 248–256.

29. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012 / Directorate-General for Budget (European Commission). European Commission, 2012. URL: <http://bookshop.europa.eu/en/compendium-of-the-public-internal-control-systems-in-the-eu-member-states-2012-pbKV3111130/> (Last accessed: 20.12.2021).

30. European model for reforming public financial control. Formation and prospects for the development of national critical infrastructure protection system in Ukraine : collective monograf / V. M. Bevzenko, V. A. Bortnyak, K. V. Bortnyak, O. Yu. Busol, etc. Lviv-Torun : Liha-Pres, 2019. p. 25-43 URL: <http://catalog.liha-pres.eu/index.php/liha-pres/catalog/book/21> (Last accessed: 14.02.2023).

31. Financial and legal aspects of the state economic security / Nastasiak I. et al. *Financial and Credit Activities: Problems of Theory and Practice*. 2021. No 4(39). P. 482–493.

32. Financial control in the financial management system. Theoretical and practical aspects of modern jurisprudence development: the experience of European countries for Ukraine : collective monograf / Bortnyak V. A. et al. Lviv-Torun : Liha-Pres, 2019. 372 s. p. 26-46 URL: <http://catalog.liha-pres.eu/index.php/liha-pres/catalog/book/20> (Last accessed: 14.02.2023).

33. Iershova N., Kryvytska O., Kharchuk Yu. Accounting and Analytical Information Formation by Business Entities under Conditions of Sustainable Development Concept Realization. *Financial and Credit Activities: Problems of Theory and Practice*. 2021. Vol. 2, No 37. P. 86–94.

34. Johnson E. Concrete resources explained for parents: How to use them with your child at home to create a maths master! *Third Space Learning*. 2021. URL: <https://thirdspacelearning.com/blog/concrete-resources-cpa-explained/> (Last accessed: 20.12.2022).

35. Ojating H., Ojating J. H. Incorporating Tangible Instructional Materials in Teaching and Learning: Implications for Educational Assessment and Evaluation. *International Journal of Quantitative and Qualitative Research Methods*. 2022. Vol. 10, No 1. P. 1–6.

36. Public value management and new public governance as modern approaches to the development of public administration / Bryhinets O. O. et al. *Revista San Gregorio*. 2020. No 42.

37. Prevention of corruption offenses by public officials: Experience from European Union countries. Petkov, S., Bortniak, V., Savranchuk, L., Vitiuk, D., Turchyn-Kukarina, I. (2023) *Political Questions*, Vol 41, No 77. P. 352–368. URL: <https://ouci.dntb.gov.ua/works/9G0mzb07/>

38. Shaomin R. Optimization of Enterprise Financial Management and Decision-Making Systems Based on Big Data. *Journal of Mathematics*. 2022. Vol. 2022. Article ID 1708506. 11 p. DOI: <https://doi.org/10.1155/2022/1708506>

39. Shevchuk O. International legal experience in financing information security in the financial sphere. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2022. No 1/2022. P. 140–143.

40. Vaitkus R., Vasiliauskaitė A. An Assessment of the Impact of Legal Regulation on Financial Security in OECD Countries. *Journal of Risk and Financial Management*. 2022. Vol. 15, No 2. P. 86-97. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm15020086>

41. The interests of state and civil society as a determinant of the democratic political development of Central and Eastern Europe countries. Hrebenuk, B., Hrytsun, V., Bortniak, V., Bortniak, K., & Liasota, A. (2021). *Cuestiones Políticas*, 39(70), 407–425. <https://doi.org/10.46398/cuestpol.3970.25>

42. Wakiriba J. W., Ngahu S., Wagoki J. Effects Of Financial Controls On Financial Management In Kenya's Public Sector: A Case Of National Government Departments In Mirangine Sub-County, Nyandarua County. *IOSR Journal of Business and Management*. 2014. Vol. 16, Issue 10. Ver. III. P. 105–115. URL:

<http://iosrjournals.org/iosr-jbm/papers/Vol16-issue10/Version-3/L0161005.pdf> (Last accessed: 20.12.2022).

43. Yasin M., Artinah B., Mujannah M. Analysis of Internal Control in Enhancing Performance's Accountability in Local Government Work Unit through Risk-Based Audit (ISA). *Advances in Economics, Business and Management Research*. 2018. Vol. 64. P. 80–87.

44. Zlyvko, S. V., Bortniak, V. A., Bortniak, K. V., Storozhuk, I. P., & Holobutovskyy, R. Z. (2021). Administrative reforms in Eastern Europe: A comparative legal analysis. *Cuestiones Políticas*, 2021. Vol. 39, No 69. P. 814–831. <https://doi.org/10.46398/cuestpol.3969.50>

ВИСНОВКИ

За результатами вирішення наукової проблеми відсутності єдиної системи і методики здійснення та провадження фінансового контролю як на рівні держави, так і на місцевому рівні зроблено такі висновки.

1. Обґрунтовано, що фінансовий контроль – це особливий вид державно-управлінської контрольної функції, яка відповідає за дотримання законності та доцільності дій у сфері перерозподілу та використання державних, муніципальних, а також інших грошових активів публічного характеру, де метою виступає як ефективне соціально-економічного розвитку країни загалом, так і її регіонів. Фінансовий контроль є спеціальною категорією адміністративного права, метою якого є забезпечення законності та ефективності використання державних бюджетних і позабюджетних фінансових коштів та державної власності.

2. Доведено, що система фінансового контролю, яка формується та функціонує в державі має суттєвий вплив на стабілізацію та підвищення стійкості фінансової безпеки держави. Основним завданням фінансового контролю є здійснення діяльності з перевірки, виявлення, констатації та усунення виявлених порушень у діяльності суб'єктів фінансового права. Так, до завдань бюджетного контролю входять не тільки контроль за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю надходжень грошових коштів до бюджетів бюджетної системи, контроль за законністю їх використання, а й припинення фінансових зловживань, економічних злочинів, серед яких найпоширенішими та чисельнішими є правопорушення, пов'язані із зазіханням на бюджетні кошти. При цьому основними завданнями державного фінансового контролю є: організація та здійснення контролю за своєчасним виконанням доходних та видаткових статей бюджетів та бюджетів позабюджетних фондів, за обсягом, структурою, а також цільовим призначенням; визначення доцільності та ефективності витрачання державних коштів та використання державної власності; контроль правильності ведення бухгалтерського обліку та звітності; виявлення фінансових зловживань у

сфері бюджетних та міжбюджетних відносин.

3. Встановлено, що удосконалення методичного та організаційного забезпечення відносно нових форм фінансового контролю, які використовують у своїй діяльності суб'єкти державного фінансового контролю, зокрема, операційного аудиту, фінансового аудиту та аудиту ефективності, спрямовує основний державно-управлінський вплив на захист пріоритетних для держави сфер національної безпеки й оборони, економіки, соціальної та гуманітарної сфери, а також найбільших суб'єктів господарювання державного сектору, особливо стосовно аналітичного інструментарію щодо оцінювання фінансового стану використання фінансових ресурсів держави. Це досягається з-поміж іншого за рахунок удосконалення методичного та організаційного забезпечення внутрішнього контролю бюджетних установ, особливо стосовно підвищення рівня системного аналізу як запоруки ефективного, результативного та економного використання державних фінансових ресурсів, а отже, і фінансової безпеки.

4. Виділено основні тенденції розвитку фінансового контролю, які визначатимуть розвиток цієї сфери діяльності в перспективі, серед яких варто відзначити: підвищення рівня інтеграції фінансового контролю в систему державного управління; підвищення значущості контролю як функції управління; розширення участі органів державного фінансового контролю у виробленні бюджетної політики, зокрема питань збалансованості бюджетної системи, управління ефективністю державних програм, передусім середньо- та довгострокових; формулювання та вираження вищими контрольними органами власного бачення та думки з питань соціально-економічного розвитку держави, підвищення експертної ролі контрольних органів; підвищення значущості творчої складової діяльності з фінансового контролю, активізація уваги вищих контрольних органів до ефективності витрачання державних коштів, висловлювання експертної думки; оформлення комплексного характеру державного фінансового контролю, що виявляється в поєднанні в практиці контролю різних наукових підходів та видів фінансового контролю, і навіть постійний пошук оптимального співвідношення їх застосування.

5. На основі аналізу теоретичних засад щодо поняття контролю зроблено висновок, що контроль у загальному вигляді є однією із функцій управління, що виражається через моніторинг процесу функціонування об'єкта управління задля мети оцінювання ефективності та обґрунтованості прийнятих управлінських рішень, виявлення відхилень від цих рішень та здійснення коригувальних дій. Фінансовий контроль як функція публічного адміністрування надає можливість своєчасно виявити та усунути фактори, що заважають ефективному здійсненню публічного адміністрування, унеможливаючи забезпечення належного рівня правозастосовної діяльності. Крім того, здійснення суб'єктом публічного адміністрування будь-якого виду діяльності є неможливим без застосування контролю. Як функція публічного адміністрування фінансовий контроль є елементом правового статусу суб'єктів публічної адміністрації, відображаючи тим самим можливість отримання достовірної й об'єктивної інформації про фактичний стан дотримання дисципліни в підконтрольній сфері суспільних відносин і законності, яка забезпечується методами управлінського впливу та передбачає задоволення публічного інтересу.

6. Доведена необхідність уніфікації системи стандартів фінансового контролю в Україні, яка має об'єднати такі групи: стандарти, що визначають базові принципи, основні процедури та положення зовнішнього, внутрішнього фінансового контролю на всіх рівнях влади; стандарти, що визначають загальні принципи, процедури та положення внутрішньогосподарського фінансового контролю; стандарти, що визначають положення внутрішньогосподарського фінансового контролю для бюджетних установ, стандарти контрольної діяльності, що здійснюються аудиторськими фірмами та аудиторами. Кодифікована стандартизація фінансового контролю сприятиме досягненню максимальної ефективності. Будучи важливим чинником системності фінансового контролю, вона створить ефект взаємозалежності в системі фінансового контролю.

7. Визначено, що адміністративно-правова природа фінансового контролю має дві складові – управлінську та економічну. Контроль як необхідний елемент управлінської діяльності досліджено досить ґрунтовно. Він здійснюється

в межах як кожної окремої організації, так і держави загалом. Контроль, як і управлінська діяльність загалом, зовсім не абстрактна категорія, а предметна діяльність людей – контролерів, аудиторів, ревізорів, інспекторів. Як правило, вони представляють контрольні підрозділи державних та корпоративних установ, аудиторські організації, спеціалізовані органи управління, навіть на державному рівні. Поєднання можливостей управлінської та економічної складових робить фінансовий контроль силою, здатною впливати на якісні характеристики державного управління. Фінансовий контроль є універсальною категорією, що регулюється як публічним, так і приватним правом, що підтверджується основними завданнями фінансового контролю: запобіганням фінансових правопорушень, підтримкою фінансової дисципліни, застосуванням заходів примусу за їх вчинення.

8. Доведено, що адміністративно-правова природа фінансового контролю визначається шляхом: прийняття спеціального законодавчого акту про фінансовий контроль; розроблення та прийняття на законодавчому рівні визначеної цілісної системи фінансового контролю з чітким розподілом ролі, місця і повноважень контрольних органів, без дублювання функцій один одного; залучення для успішної реалізації фінансового контролю, а передусім у процесі роботи органів фінансового контролю, суттєво важливих рис, зокрема принциповості, послідовності та професіоналізму керівників та співробітників суб'єктів контролю; усунення різноспрямованого впливу об'єктивних та суб'єктивних факторів здійснення фінансового контролю, через що показники діяльності органів фінансового контролю та інших контрольних установ не завжди відображають справжній стан фінансової дисципліни в країні та показують результативність витрачання державних коштів у повному обсязі; чіткого визначення та розмежування контрольних повноважень між центральними органами виконавчої влади та їхніми територіальними органами. Система контролю стає дієвою тоді, коли орієнтує об'єкти контролю не на задоволення своїх вимог, а на досягнення цілей, що стоять перед ними, шляхом витрачання коштів в економічно обґрунтованих розмірах.

9. Механізм адміністративно-правового регулювання розкривається через особливу діяльність органів державної влади, які, не втручаючись в інтереси та процес діяльності суб'єктів приватного права, наглядають за результатами такої діяльності. Цілісність механізму адміністративно-правового забезпечення державного фінансового контролю гарантує те, що саме за рахунок специфічного інструментарію, який ґрунтується на законодавчих приписах та реалізовується відповідною системою владних інституцій шляхом та в межах адміністративно-правових відносин, досягається максимальний рівень ефективності самого фінансового контролю. Адміністративно-правовий механізм забезпечення фінансового контролю ми маємо розглядати у двох аспектах: у широкому сенсі – це складна структуровано вибудована підсистема реалізації державної правоохоронної функції у сфері фінансових відносин, яка складається із декількох елементів: статичного (сукупність суб'єктів владних повноважень), динамічного (інструменти, засоби та способи реалізації контрольної діяльності); у вузькому сенсі – це функціональне середовище реалізації суб'єктами владних повноважень сукупності контрольних, моніторингових та наглядових повноважень, які визначаються на рівні нормативно-правових актів та передбачають досягнення цілей державної політики у сфері регулювання фінансових відносин. Структурними елементами адміністративно-правового механізму забезпечення фінансового контролю є такі: організаційно-правовий елемент його практичної реалізації, який втілюється в сукупності нормативно-правових актів, якими регулюється процедура здійснення фінансового контролю, а також ті, які приймаються в процесі його безпосередньої реалізації та уявляються нам актами правозастосовчої діяльності відповідних суб'єктів владних повноважень; інституційна будова суб'єктів владних повноважень, які реалізують державну політику у сфері фінансового контролю; функціональна складова, яка розкривається через змістове наповнення інструментарію реалізації суб'єктами владних повноважень того обсягу функцій, які покладені на них державою з метою досягнення цілей державного фінансового контролю.

10. Встановлено, що основними недоліками рівня законодавчого

забезпечення здійснення фінансового контролю, на наш погляд, є такі: недостатній рівень фіксації юридичної, а головне – кримінальної відповідальності за порушення фінансової дисципліни та відсутність механізму контролю органами, що здійснюють фінансовий контроль за тим, як відбувається притягнення винних осіб до відповідальності; на законодавчому рівні провідну роль відіграють положення, пов'язані із встановленням загальних засад та вимог до системи фінансового контролю, натомість їх деталізація реалізується на рівні нормативно-правових актів галузевого чи інституційного рівнів, щодо яких законодавство не містить прямих посилань та бланкетних норм за невеликим винятком; відсутність єдиного кодифікованого закону, який би регулював усі без винятку аспекти здійснення державного фінансового контролю, які містяться в таких законах, як Закони України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Сучасний стан нормативно-правового забезпечення фінансового контролю в Україні не повною мірою відповідає тим завданням та вимогам, які висуває держава, та тим очікуванням, які панують у соціумі, формуючи відповідні суспільні запити. Доведено, що нормативно-правовому забезпеченню не вистачає певної цілісності, скоординованості та співвідносності механізмів та інструментів реалізації державного фінансового контролю. Уявляється наявність великої кількості нормативно-правових актів, переважно галузевого спрямування, без їх зв'язувальної ланки. Така відсутність має бути усунута за рахунок прийняття Постанови Кабінету Міністрів України «Про систематизацію та координацію заходів державного фінансового контролю», яка стане своєрідним кодифікованим актом на субзаконному рівні, тобто актом, який об'єднує, координує та систематизує діяльність суб'єктів владних повноважень з реалізації окремих заходів, форм та застосування інструментів фінансового контролю.

11. Доведено, що система фінансового контролю може бути дієвою та ефективною тільки за умови, що на всіх рівнях управління економікою будуть

діяти спеціальні контролювальні органи, що здатні не тільки кваліфіковано здійснювати контрольні заходи, а й об'єднати навколо себе інші органи, що мають контрольні повноваження, і забезпечити необхідний розподіл завдань і співпрацю між ними. У процесі формування єдиної системи фінансового контролю основними мають стати такі складові: сукупність органів державного фінансового контролю; взаємовідносини між цими органами й органами державної влади; встановлення ієрархії контролювальних органів; перелік об'єктів контролю; визначення підконтрольних суб'єктів; перелік інструментарію (форм, методів, засобів тощо), які можуть бути застосовані конкретними суб'єктами контролю; права, обов'язки, відповідальність суб'єктів контролю і підконтрольних об'єктів. Обґрунтовано, що саме Держаудитслужба виступає своєрідним інструментом контролю за фінансовим сектором, який, до речі, активно використовує і Міністерство фінансів. Провідна роль Держаудитслужби має розкриватися через той інформаційно-аналітичний потенціал, кадрове забезпечення та методологічну спрямованість діяльності служби, що у своїй сукупності здатні перетворити її на потужний драйвер та центральний елемент динамічної складової механізму адміністративно-правового забезпечення фінансового контролю. Для реалізації цієї ролі розроблено механізм інформаційно-аналітичної та функціональної координації та кооперації органів фінансового контролю. Сутність запропонованого механізму полягає у виділенні в структурі Держаудитслужби Інформаційно-аналітичного координаційного центру у сфері фінансового контролю. Його головне призначення полягає в об'єднанні зусиль органів державної влади, на які покладено функції реалізації фінансового контролю, шляхом уніфікації методичного, інформаційно-аналітичного забезпечення їхньої діяльності, а також створення необхідного експертного та аналітичного середовища за рахунок залучення експертів з недержавного сектору та залучення інститутів громадянського суспільства з метою здійснення незалежного моніторингу прозорості та виконання фінансового контролю.

12. Встановлено, що основні форми фінансового контролю, які здійснює

Держаудитслужба, закріплені в одному законодавчому акті, що в певний спосіб спрощує розуміння контурів її контрольної діяльності, а водночас – знижує рівень прозорості державної політики в аналізованій нами сфері, оскільки передбачається, що інші органи державної влади здійснюють інші форми контролю, але їх ідентифікувати значно складніше, оскільки вони розпорешені по різних нормативно-правових актах. Аудит ефективності управлінських рішень має надзвичайну актуальність в умовах сьогодення, оскільки за його допомогою розкриватимуться системні недоліки в організації управлінських процесів суб'єктами господарювання державної форми власності або державними установами, організаціями тощо, що призводить до розтрачання або неефективного парозподілу державних фінансованих ресурсів держави. Аудит ефективності розкриватиме недоліки операційного управління, стратегічного планування та системи менеджменту об'єкту, що перевіряється. І обов'язкова процедура, яка здійснюється за рахунок коштів держави, матиме конкретний економічний ефект – оптимізує управлінські витрати на проведення внутрішнього контролю та аудиту або активізує залучення зовнішнього недержавного аудиту. Справа в тому, що ринку аудиторських послуг відомий такий різновид аудиту як аудит ефективності, що і викликає потребу менеджменту державних підприємств залучати їх за рахунок витрачання додаткових фінансових ресурсів. Якщо ж на законодавчому урівні закріпити такий різновид аудиту, то можна отримати мультиплікаційний ефект від всіх перелічених вище результатів його проведення.

13. Встановлено, що структура адміністративно-правових відносин у сфері здійснення фінансового контролю є такою: група статичних елементів, до складу якої належать суб'єкти (органи наділені владно-розпорядчими повноваженнями з метою проведення фінансового контролю та органи, які перевіряються); юридична основа (адміністративно-правові норми, на підставі яких здійснюються відносини); група динамічних елементів, до складу якої входить юридично-адміністративний факт (обставина, з якою пов'язується виникнення, зміна чи припинення адміністративних правовідносин); юридичний зміст (взаємозв'язок зафіксованих в адміністративному праві суб'єктивних прав

та юридичних обов'язків (тобто передбачені для зобов'язаної особи та забезпечені можливістю державного примусу вид і міра необхідної поведінки) учасників адміністративно-правових відносин); об'єкт адміністративних правовідносин. Запропоновано таке визначення категорії «адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю»: це врегульовані нормами адміністративного та фінансового права відносини, одним із аспектів яких виступає орган, наділений владно-розпорядчими повноваженнями з метою контролю за дотриманням учасниками фінансових відносин встановленого державою правового порядку їх реалізації, способів та методів перерозподілу та використання фінансових ресурсів держави та дотримання їхніми учасниками вимог фінансової дисципліни. Це визначення, на наше глибоке переконання, відображає основний зміст функції фінансового контролю. З метою ж розкриття сутності адміністративно-правових відносин у цій сфері необхідно провести аналіз суб'єктного складу учасників цих відносин, наділених владно-розпорядчими повноваженнями. І почнемо такий аналіз з органів державної влади.

14. Обстоюється позиція, що саме Держаудитслужба має посідати провідне місце в системі органів фінансового контролю, що підтверджується тим, наскільки широкими та розгалуженими є повноваження та завдання, які вона виконує. Пропонується на законодавчому рівні чітко та однозначно визначити провідну роль Держаудитслужби у сфері державного фінансового контролю. При цьому ми наголошуємо, що запропонована нами правова конструкція не передбачає підпорядкування наведеного переліку інституцій Держаудитслужбі поза реалізацією винятково контрольних повноважень та винятково у сфері, пов'язаній із обсягом компетенції самої служби. Винятковість, дотичність чи допустимість випадків підпорядкування таких інституцій Держаудитслужби нами заперечується. Тобто контроль чи супровід вона може здійснювати лише тоді, коли це прямо кореспондується із повноваженнями, визначеними на законодавчому рівні. Саме Держаудитслужба має стати не лише номінально центральним органом в аналізованій сфері, але і отримати низку суттєвих

повноважень із метою більш ефективного забезпечення процесу здійснення фінансового моніторингу шляхом набуття повноважень імперативного впливу на інші органи державної влади, з метою їх кооперації та координації їхньої діяльності у сфері фінансового контролю.

15. Встановлено, що фінансовий контроль є обов'язком держави, а держава позбавлена можливості прямого імперативного впливу на органи місцевого самоврядування, що безпосередньо зумовлене правовою природою відповідного права територіальної громади – здійснення фінансового контролю органами місцевого самоврядування сприймається ними частіше за все як припис, ніж права та можливості спрямованої на підвищення ефективності реалізації власних повноважень а оптимізації розподілу місцевих фінансових ресурсів. Обґрунтовується необхідність деталізувати діяльність тимчасових контрольних комісій саме у сфері фінансового контролю, що, з одного боку, розкриє обсяг та спосіб його реалізації органами місцевого самоврядування, з іншого – надасть такому контролю необхідної публічності, оскільки місцеві фінанси є власністю територіальною громадою, а тому вона має повне право брати участь у контрольних заходах з метою недопущення зловживання владою посадовими особами місцевого самоврядування під час перерозподілу місцевих фінансових ресурсів, а також із метою подолання корупційних проявів. Для цього були розроблені та запропоновані доповнення до ст. 48 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», спрямовані на суттєве розширення функціональної спроможності органів місцевого самоврядування реалізовувати фінансовий контроль у сфері місцевих фінансів та наділення їх засобами відповідного реагування на виявлені порушення фінансової дисципліни та/або порядку здійснення фінансових відносин, встановлених державою.

16. Участь спеціалізованих міжнародних органів фінансового контролю в його реалізації в Україні зводиться переважно до надання інформаційно-аналітичної та методико-методологічної підтримки й супроводу реалізації такого контролю. Саме методико-методологічне забезпечення є ключовим елементом системи міжнародно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю на

національному рівні. Стандартизація, на якій будується вся модель міжнародного співробітництва держав та взаємодії їх контрольних органів, матиме найвищий рівень ефективності, якщо вона забезпечується відповідним методичним супроводом. Участь Держаудитслужби та Рахункової палати в INTOSAI, European Court of Auditors, ESRB має використовуватись вітчизняними структурами, які реалізують фінансовий контроль як майданчик для обміну досвідом, моделювання утилітарності конкретних заходів контролю з урахуванням вже наявних практик, перевірки допустимості впровадження таких практик у національну систему фінансового контролю. Крім того, важливим аспектом реалізації участі міжнародних організацій в реалізації фінансового контролю в Україні є запровадження єдиних стандартів та вимог до системи державного управління фінансовим контролем, а також до стандартизації й уніфікації інструментів та механізмів його реалізації.

17. Виділено чотири типи інституційної організації системи фінансового контролю за ознакою головного органу, на який покладено реалізацію державної політики в означеній сфері: – судово-трибунальний – характеризується тим, що провідним органом державного фінансового контролю є колегіальний аудиторський суд чи трибунал або інший орган, правова природа якого пов'язана з арбітражним вирішенням питань фінансового контролю, а сам орган входить до складу судової системи країни (Греція, Португалія); трибунально-незалежний – який характеризується наявністю незалежного експертного органу, який за характером своєї діяльності виконує арбітражну (судову) функцію, але не входить до системи судової влади держави, а статус таких органів може бути нейтральним чи напівдержавним (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія); контрольно-ревізійний (рахунковий) тип – характеризується тим, що провідним органом в такій системі є орган, підпорядкований парламенту та спрямований на контроль законності використання саме бюджетних коштів держави (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія); аудиторський тип – характеризується тим, що провідним органом у такій системі є орган, підпорядкований уряду, що виконує переважно функцію адміністративно-правового забезпечення реалізації

заходів фінансового контролю, і в деяких випадках може створювати не державну, але підпорядковану собі структуру органів, що реалізують окремі завдання фінансового контролю стосовно низки суб'єктів, які підлягають державній перевірці (Чехія, Канада, Данія, Великобританія, Австралія, США). Запропоновано такі напрями імплементації зарубіжного досвіду у сфері реалізації фінансового контролю: виділення Генерального державного аудитора в самостійну окрему інституцію, що створює відповідні передумови для концентрації в єдиному центрі прийняття рішень та центрі відповідальності надзвичайного кола повноважень адміністративно-розпорядчого характеру; запровадити на рівні Рахункової палати України або на рівні Держаудитслужби інституційну можливість вирішувати суперечки, що виникають під час оскарження результатів заходів фінансового контролю безпосередньо в цих інституціях і не лише в адміністративному порядку; запровадження у вітчизняну практику здійснення аудиту ефективності.

18. Доведено необхідність запропонувати внесення доповнень до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» з метою реалізації положення пункту d) ст. 383 Угоди про асоціацію, а саме шляхом його доповнення окремим Розділом V «Міжнародне співробітництво у сфері державного фінансового контролю», в якому визначатимуться загальні засади міжнародного співробітництва у сфері державного фінансового контролю та особливості його реалізації. Таким шляхом будуть реалізовані вимоги ЄС щодо поглибленої співпраці у сфері міжнародної взаємодії у сфері державного фінансового контролю, що дасть змогу Держаудитслужбі здійснювати відповідну діяльність з обміну інформацією та методології із відповідними органами країн-членів ЄС. Такий обмін забезпечить одночасно доступ до даних фінансово-господарської діяльності тих суб'єктів фінансових відносин, які є нерезидентами, але беруть участь у державних закупівлях чи інших процедурах із використання чи перерозподілу фінансових ресурсів держави.

19. Розроблено такі напрями вдосконалення адміністративно-правового забезпечення реалізації фінансового контролю в Україні: розширення

методологічного забезпечення, а також інформаційно-аналітичного супроводу діяльності системи місцевого самоврядування стосовно використання бюджетних коштів, власних та запозичених (за винятком державних) фінансових ресурсів, що має реалізовуватись шляхом створення та функціонування відповідних аудиторських комітетів на субрегіональному рівні; створення та функціонування муніципального аудиторського комітету в значенні консультативно-дорадчого органу, який забезпечуватиме методологічний супровід, інформаційно-аналітичну складову діяльності із внутрішнього фінансового контролю органів місцевого самоврядування та організацій, підприємств, установ комунальної форми власності, а також супровід фінансового контролю діяльності суб'єктів, що беруть участь у процесах перерозподілу місцевих фінансів.

20. Доведено, що вивчення потреб стосовно запровадження міжнародних стандартів та уніфікації правил фінансового контролю в Україні із міжнародними стандартами, зокрема у сфері протидії фінансуванню тероризму, має відбуватись із урахуванням рівня невідповідності вітчизняної системи державного фінансового контролю таким стандартам та вимогам, що висувають міжнародні організації. Оцінити реальні потреби та напрями подальшої уніфікації необхідно за рахунок комплексного оцінювання матриці відповідності вітчизняним стандартам та нормам реалізації державного фінансового контролю тим міжнародним вимогам, які мають найбільшу цінність та практичну ефективність у питаннях протидії фінансовим порушенням і шахрайству, корупції та фінансуванню тероризму або які мають найвищий рівень пріоритету для досягнення Україною цілей інтеграції в ЄС. Побудова такої матриці передбачає декілька етапів, а отримані результати мають цілком утилітарне значення, оскільки ґрунтуються на сукупній експертній оцінці реального стану системи адміністративно-правового забезпечення державного фінансового контролю, потенціалу для її розвитку та відповідності міжнародним стандартам. Експертна оцінка здійснюється на основі ґрунтовного аналізу вітчизняного законодавства та практики діяльності всіх без винятку органів державного фінансового контролю, яка має бути проведена сукупно вітчизняними фахівцями із залученням відповідних міжнародних експертів, що

суттєво підвищить рівень релевантності та достовірності отриманих результатів. За рахунок проведення такої оцінки національний уряд отримуватиме релевантну та компетентну інформацію з приводу того, які заходи мають реалізовуватись у процесі такої уніфікації, а в яких сегментах наявний інструментарій фінансового контролю є достатнім.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії та посібники

1. Formation and prospects for the development of national critical infrastructure protection system in Ukraine : collective monograph / V. M. Bevzenko, V. A. Bortnyak, K. V. Bortnyak, O. Yu. Busol, etc. Lviv-Torun : Liha-Pres, 2019. P. 25-43. 300 p. URL: <http://catalog.liha-pres.eu/index.php/liha-pres/catalog/book/21> (Last accessed: 20.12.2023).

2. Бортняк В. А. Адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні: теорія та практика. Монографія. Київ: Саміт-Книга, 2023. 296 с. URL: https://tnu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/05/Bortnyak_Monografia_web.pdf (Last accessed: 20.12.2023).

Статті в базах даних (Web of Science)

1. Zlyvko, S. V., **Bortniak, V. A.**, Bortniak, K. V., Storozhuk, I. P., & Holobutovsky, R. Z. (2021). Administrative reforms in Eastern Europe: A comparative legal analysis. *Cuestiones Políticas*, 2021. Vol. 39, No 69. P. 814–831. (Web of Science) <https://doi.org/10.46398/cuestpol.3969.50> (Last accessed: 21.12.2023).

2. Hrebeniuk, B., Hrytsun, V., **Bortniak, V.**, Bortniak, K., & Liasota, A. (2021). The interests of state and civil society as a determinant of the democratic political development of Central and Eastern Europe countries. *Cuestiones Políticas*, 39(70), 407-425. (Web of Science) URL: <https://doi.org/10.46398/cuestpol.3970.25> (Last accessed: 28.12.2023).

3. Petkov, S., **Bortniak, V.**, Savranchuk, L., Vitiuk, D., Turchyn-Kukarina, I. (2023) Prevention of corruption crimes by officials: Experience of EU countries. *Political Questions*, Vol 41, No 77. P. 352–368. (Web of Science) URL: <https://ouci.dntb.gov.ua/works/9G0mzb07/> (Last accessed: 15.02.2024).

Статті у фахових виданнях України (категорія Б)

1. Бортняк В. А. Державний фінансовий контроль: система, принципи та особливості структурної ієрархії. *Форум права*. 2014. № 3. С. 29–34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index (дата звернення: 10.03.2023).
2. Бортняк В. А. Дефінітивне визначення фінансового контролю в Україні. *Журнал східноєвропейського права*. 2014. № 8. С. 4–9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jousepr_2014_8_3 (дата звернення: 10.03.2023).
3. Бортняк В. А. Фінансовий контроль як фактор реалізації фінансово-господарської політики держави. *Журнал східноєвропейського права*. 2020. № 73. С. 44–49. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/02/bortniak_73.pdf (дата звернення: 11.01.2023).
4. Бортняк В. А. Формування та становлення системи державного фінансового контролю в Україні. *Журнал східноєвропейського права*. 2020. № 72. С. 32–37. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/01/bortniak_72.pdf (дата звернення: 15.03.2023).
5. Бортняк В. А. Контроль як функція управління фінансовою діяльністю держави. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І.Вернадського. Сер. Юридичні науки*. 2020. Т. 31 (70), № 1. С. 118–123. URL: http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/1_2020/24.pdf (дата звернення: 14.02.2023).
6. Бортняк В. А. Юридичний аналіз контролю Державної фіскальної служби за законністю у сфері податкових відносин. *Журнал східноєвропейського права*. 2020. № 74. С. 7–12. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/03/bortniak_74.pdf (дата звернення: 15.03.2023).
7. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Зовнішній фінансовий контроль за дотриманням бюджетного законодавства у Державному бюро розслідувань. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Сер. Юридичні науки*. 2020. Т. 31 (70), № 2. С. 28–33. URL: http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/2_2020/part_2/8.pdf (дата звернення: 24.04.2023).

8. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Нормативне визначення нагляду та контролю в сфері публічного адміністрування. *Журнал східноєвропейського права*. 2020. № 75. С. 28–35. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/04/bortniak_v_bortniak_k_75.pdf (дата звернення: 14.02.2023).

9. Бортняк В. А. Основи державного фінансового контролю органами місцевого самоврядування. *Журнал східноєвропейського права*. 2020. № 76. С. 34–39. URL: http://easternlaw.com.ua/2020/bortniak_76.pdf (дата звернення: 10.12.2022).

10. Бортняк В. А. Адміністративно-правові відносини у сфері здійснення фінансового контролю. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Сер. Юридичні науки*. 2020. Т. 31 (70), № 3. С. 96–101 URL: <http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua> (дата звернення: 10.12.2022).

11. Бортняк В. А. Фінансовий контроль, як предмет правового регулювання і як об'єкт наукового дослідження адміністративно-правової науки. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2022. Вип. 34. С. 280–286. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/658> (дата звернення: 14.02.2023).

12. Бортняк В. А. Поняття та особливості фінансового контролю як функції публічного адміністрування. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2021. Вип. 31. С. 186–192. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/668> (дата звернення: 14.02.2023).

13. Бортняк В. А. Форми і методи здійснення фінансового контролю в Україні. *Академічні візії*. 2022. № 13. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/98> (дата звернення 09.12.2022).

14. Бортняк В. А. До питання про здійснення фінансового контролю на місцевому рівні. *Академічні візії*. 2022. № 10-11. С. 58–66. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/99/91> (дата звернення: 18.12.2022).

15. Бортняк В. А. Нормативно-правові засади здійснення фінансового контролю в Україні. *Інтернаука. Сер. Юридичні науки*. 2022. № 12. DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2308-2022-12-8519> (дата звернення: 18.12.2022).

16. Бортняк В. А. Деякі аспекти підвищення ефективності використання оборонних ресурсів та внутрішнього аудиту щодо їх витрачання. *Публічне право*. 2015. №1 (17). С. 86–92. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pp_2015_1_13 (дата звернення: 11.01.2023).

17. Financial control in the financial management system. Theoretical and practical aspects of modern jurisprudence development the experience of European countries for Ukraine : collective monograf / Bortnyak V. A. et al. Lviv-Torun : Liha-Pres, 2019. 372 s. (26-46 p.).

Апробація результатів дослідження

1. Бортняк В. А. Адміністративно-правовий аспект проведення фінансового контролю в Україні. *Дев'яті Шинкаруківські читання* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 18 квіт. 2014 р. Київ : Т-во «Знання» України, 2014. С. 154–160.

2. Бортняк В. А. Правова дефініція, призначення та класифікаційні ознаки проведення фінансового контролю в Україні. *Десяті Шинкаруківські читання* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 14 трав. 2015 р. Київ : Т-во «Знання» України, 2015. С. 207–218.

3. Бортняк В. А. Правові аспекти проведення перевірок суб'єктів господарювання. *Одинадцяті Шинкаруківські читання* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 21 квіт. 2016 р. Київ : Т-во «Знання» України, 2016. С. 154–160.

4. Бортняк В. А. Процес фінансового контролю – стадії проведення. *XII Шинкаруківські читання* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 21 квіт. 2017 р. Київ : Т-во «Знання» України, 2017. С. 115–120.

5. Бортняк В. А. Державний фінансовий контроль бюджетних установ: проблеми системи контролюючих органів. *Критичне мислення у вільному суспільстві: теоретико-методологічний, конституційно та міжнародно-правовий потенціал* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 17 квіт. 2019 р. Київ : ТНУ ім. Вернадського, 2019. С. 43–48.

6. Бортняк В. А. Методи фінансового контролю. *Філософська антропология та цивілізаційні виклики сучасності: XIV Шинкаруківські читання* : матеріали Міжнар. наук. конф., 26 квіт. 2019 р. Київ: Знання, 2019. С. 84–91.

7. Бортняк В. А. Аудит фінансової звітності в системі фінансового контролю в Україні. *Perspective directions of science and practice* : VI Міжнар. наук.-практ. конф., 02-03 берез. 2020 р. Афіни, 2020. С. 221–223. URL: <https://isg-konf.com/uk/perspective-directions-of-science-2/> (дата звернення: 15.05.2021).

8. Бортняк В. А. Контрольна функція фіскальних органів як засіб забезпечення податкової дисципліни та законності. *Modern scientific and technical methods of management information flow and their influence on the development of society* : V Міжнар. наук.-практ. конф., 24-25 лют. 2020 р. Франкфурт на Майні, 2020. С. 71–73. URL: <https://isg-konf.com/uk/modern-scientific-and-technical-methods-of-management-information-flow-and-their-influence-on-the-development-of-society-2/> (дата звернення: 15.03.2022).

9. Бортняк В. А. Правовий зміст поняття фінансового контролю. *Modern information technologies and their implementation in the processes of social and technical project management* : IV Міжнар. наук.-практ. конф., 17-18 лют. 2020 р. Бостон, 2020. С. 48–51. URL: <https://isg-konf.com/uk/modern-information-technologies-and-their-implementation-in-the-processes-of-social-and-technical-project-management/> (дата звернення: 18.09.2022).

10. Бортняк В. А. Юридичні аспекти створення та діяльності офісу фінансового контролю в Україні. *Goal and role of world science in modernity* : VII Міжнар. наук.-практ. конф., 09-10 берез. 2020 р. Гельсінкі, 2020. С. 45–47. URL: <https://isg-konf.com/uk/goal-and-role-of-world-science-in-modernity/> (дата звернення: 04.05.2022).

11. Бортняк В. А. Система місцевого фінансового контролю в Україні. *Information, its impact on social and technical processes* : VIII Міжнар. наук.-практ. конф., 16-17 берез. 2020 р. Хайфа, 2020. С. 137–139. URL: <https://isg->

konf.com/uk/information-its-impact-on-social-and-technical-processes/ (дата звернення: 18.04.2023).

12. Бортняк В. А. Особливості реалізації фінансово-господарської політики держави із застосуванням процедури фінансового контролю. *Man and environment, trends and prospects* : III Міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 лют. 2020 р. Токіо, 2020. С. 83–86. URL: <https://isg-konf.com/uk/man-and-environment-trends-and-prospects/> (дата звернення: 18.04.2023).

13. Бортняк В. А. Генезис системи державного фінансового контролю в Україні. *Інтеграція освіти, науки та бізнесу в сучасному середовищі: зимові диспути* : тези доп. I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 6-7 лют. 2020 р. Дніпро, 2020. Т. 1. С. 146–151. URL: <http://www.wayscience.com/wp-content/uploads/2020/02/TOM-1.pdf> (дата звернення: 20.04.2023).

14. Бортняк В. А. Контроль за фінансовою діяльністю в Україні. *Правові засади суверенного розвитку України в сучасних умовах* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 31 січ. – 1 лют. 2020 р. Київ : Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, 2020. С. 57–62.

15. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Фінансово-правовий аспект взаємодії Держфінмоніторингу та Державного бюро розслідувань щодо міжвідомчого співробітництва. *Actual aspects of development in the context of globalization* : IX Міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 берез. 2020 р. Флоренція, 2020. С. 138–140. URL: <https://isg-konf.com/uk/actual-aspects-of-development-in-the-context-of-globalization/> (дата звернення: 20.03.2023).

16. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Визначення та аналіз контрольних повноважень Рахункової палати України щодо аудиту Державного бюро розслідувань. *Modern approaches to the introduction of science into practice* : X Міжнар. наук.-практ. конф., 30-31 берез. 2020 р. Сан-Франциско, 2020. С. 274–276. URL: <https://isg-konf.com/uk/modern-approaches-to-the-introduction-of-science-into-practice/> (дата звернення: 20.03.2023).

17. Бортняк В. А. Державний фінансовий контроль ринку землі в Україні. *Ринок землі: реалії та очікування* : Матеріали Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф.,

25-28 трав. 2020 р. Житомир : Поліський національний університет, 2020. С. 19–23. URL: file:///C:/Users/User/Downloads/Збірник конференції Житомир.pdf (дата звернення: 17.02.2023).

18. Бортняк В. А. Бортняк К. В. Нормативне визначення нагляду та контролю в сфері публічного адміністрування. *Theoretical foundations of modern science and practice* : XI Міжнар. наук.-практ. конф., 06-07 квіт. 2020 р. Мельбурн, 2020. С. 168–171. URL: <https://isg-konf.com/uk> (дата звернення: 17.02.2023).

19. Бортняк В. А. Проблеми становлення правового забезпечення фінансового контролю в Україні. *Сучасний рух науки* : тези доп. X Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 2-3 квіт. 2020 р. Дніпро, 2020. Т. 1. С. 153–158. URL: <http://www.wayscience.com> (дата звернення: 14.02.2023).

20. Бортняк В. А. Сучасна концепція системи фінансового контролю в Україні. *Impact of modernity on science and practice* : XII Міжнар. наук.-практ. конф., 13-14 квіт. 2020 р. Едмонтон, 2020. С. 268–271. URL: <https://isg-konf.com/uk> (дата звернення: 17.02.2023).

21. Бортняк В. А., Бортняк К. В. Публічне адміністрування як зовнішній вираз реалізації юридичної діяльності державної влади. *Problems of implementation of science into practice* : XIII Міжнар. наук.-практ. конф., 20-21 квіт. 2020 р. Осло, 2020. С. 168–170. URL: <https://isg-konf.com/uk/problems-of-implementation-of-science-into-practice/> (дата звернення: 17.02.2023).

22. Бортняк В. А. Механізм адміністративно-правового регулювання та забезпечення системи фінансового контролю в Україні. *Актуальні проблеми формування громадянського суспільства та становлення правової держави* : тези доп. Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 21 трав. 2020 р. Черкаси : Черкаський національний університет імені Богдана Хмельницького. С. 51–60.

23. Бортняк В. А. Євроінтеграційний аспект процесу фінансового контролю. *Проблеми та перспективи розвитку сучасної науки в країнах Європи та Азії* : тези доп. XXVI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 30 квіт. 2020 р. Переяслав-Хмельницький : Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет

імені Григорія Сковороди, 2020. С. 129–130. URL: <http://conferences.neasmo.org.ua> (дата звернення: 17.03.2023).

24. Бортняк В. А. Доцільність та ефективність проведення державного фінансового контролю на місцевому рівні. *П'ять Таврійські юридичні наукові читання*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конфю, 15-16 трав. 2020 р. Київ: Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, 2020. С. 102–105.

25. Бортняк В. А. Особливості вдосконалення системи фінансового контролю в Україні. *Актуальні проблеми забезпечення національної безпеки*: матеріали IV наук.-практ. інтернет-конф., 25-31 трав. 2020 р. Ірпінь-Хмельницький: Університет державної фіскальної служби України, 2020. URL: <https://www.ndifp.com/1313/> (дата звернення: 17.03.2023).

26. Бортняк В. А. Досвід та практика функціонування фінансового контролю в Україні. *Відкриті еволюціонуючі системи*: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф., 19-21 трав. 2020 р. Київ: Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, 2020. URL: <http://www.tnu.edu.ua/naukovi-zahodi> (дата звернення: 17.03.2023).

27. Бортняк В. А. Правова ідентифікація фінансового контролю. Проблеми та перспективи розвитку сучасної науки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів і здобувачів вищої освіти, 21-22 трав. 2020 р. Рівне: Національний університет водного господарства та природокористування, 2020. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/18488/> (дата звернення: 17.03.2023).

28. Бортняк В. А. Ефективність фінансового контролю на рівні місцевого самоврядування. *Modern science and practice*: XV Міжнар. наук.-практ. конф., 4-5 трав. 2020 р. Варна, 2020. С. 84–86. URL: <https://isg-konf.com/uk/modern-science-and-practice/> (дата звернення: 17.03.2023).

29. Бортняк В. А. Форми здійснення фінансового контролю: адміністративно-правовий аспект. *Актуальні проблеми науки і практики: сталий розвиток в умовах воєнного стану*: тези доповідей учасників Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої пам'яті д.е.н., професора Горбоноса Федора Володимировича, 26-27 груд. 2022 р. Львів: ЗВО «Львівський університет бізнесу

та права», 2022. URL: <http://lubp.com.ua/wp-content/uploads/2022/12/79.pdf> (дата звернення: 17.03.2023).

30. Бортняк В. А. Особливості фінансового контролю. *Scientific Collection «InterConf»*. № 135. С. 387–390. URL: <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/article/view/2112> (дата звернення: 17.03.2023).

Довідки про впровадження результатів дисертаційного дослідження