

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

ЄФІМЕНКО ВЛАДИСЛАВ ОЛЕКСАНДРОВИЧ

УДК 347.73:336.148

ДИСЕРТАЦІЯ
ПРАВОВІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ

Спеціальність 081 – Право

Галузь знань 08 – Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

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

_____ **В. О. Єфіменко**

Науковий керівник: **Глух Марина Василівна**, кандидат юридичних наук,
професор

Ірпінь – 2026

АНОТАЦІЯ

Єфіменко В. О. Правові основи державного зовнішнього фінансового контролю. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право». – Державний податковий університет, Міністерство фінансів України. – Ірпінь, 2026.

Дисертація є комплексним науковим дослідженням на основі правової доктрини, критичного аналізу чинного законодавства, врахування міжнародних стандартів проведення публічного зовнішнього фінансового контролю, у якому обґрунтовано теоретичні, нормативні та правові засади проведення заходів публічного зовнішнього фінансового контролю, а також обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання публічного зовнішнього фінансового контролю з наданням пропозицій з вирішення виявлених проблем.

За результатами дисертаційного дослідження виокремлено основні особливості щодо проведення державного зовнішнього фінансового контролю в Україні.

Встановлено ключові історичні передумови виникнення фінансового контролю: 1) колективізація праці та господарювання; 2) необхідність управління ресурсами; 3) поява грошей і розвиток товарно-грошових відносин; 4) формування державних структур; 5) розвиток продуктивних сил і технологій; 6) зміна суспільно-економічних формацій; 7) глобалізація та інтеграція іноземних практик; 8) поява нових економічних суб'єктів і методів управління.

Запропоновано авторське визначення поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» як цілеспрямованої публічної діяльності незалежного органу фінансового контролю, створеного законодавчим органом, що спрямована на гарантування законності, дотримання фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави через проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу й інших заходів контролю.

Обґрунтовано позицію, що на процедуру публічного зовнішнього фінансового контролю як на юридичне явище поширюються ключові принципи: 1) принцип законності – діяльність органів, які проводять перевірки повинні чітко базуватись на відповідних правових нормах та правилах, закріплених на законодавчому рівні; 2) принцип об'єктивності – заходи контролю мають базуватись на даних, зібраних об'єктивно; 3) принцип незалежності – органи, які проводять фінансовий контроль, мають незалежний статус та повноваження; 4) принцип гласності та публічності – результати перевірки повинні бути доступними та зрозумілими для суспільства; 5) принцип відповідальності – органи, які проводять фінансовий контроль та їх працівники повинні нести відповідальність за результати своєї діяльності та за дотримання встановлених норм та процедур.

Запропоновано термін «компетенція Рахункової палати» визначити як коло повноважень, що закріплені у нормативно-правових актах, які визначають права та обов'язки членів Рахункової палати стосовно здійснення фінансового контролю над підконтрольними об'єктами, охоплюють організацію, проведення та моніторинг фінансово-бюджетної діяльності, а також забезпечують реалізацію відповідальності за невиконання або неналежне виконання покладених на Рахункову палату завдань.

Обґрунтовано позицію, що функції Рахункової палати характеризують її як державний орган та встановлюються на підставі норм спеціалізованого Закону України «Про Рахункову палату» і виконують роль напрямків роботи органу для досягнення мети і завдань Рахункової палати. Функції Рахункової палати є ключовими напрямками її діяльності, які відображають сутність, мету та призначення вказаного органу, спрямовані на забезпечення ефективного зовнішнього фінансового контролю за використанням публічних ресурсів, надання експертних висновків, інформаційної підтримки та консультаційної допомоги.

Обґрунтовано позицію, що принципи публічного фінансового контролю це комплекс обґрунтованих теоретично та закріплених на законодавчому рівні

засад, які встановлюють ключові положення проведення фінансового контролю, основним завданням якого є дієве розпорядження фінансами, гарантування фінансової стабільності та виявлення фінансових правопорушень.

Встановлено доцільність внесення змін до частини першої статті 98 Конституції України та формулювання її тексту у наступній редакції: «Рахункова палата України є вищим незалежним органом публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні. Рахункова палата України проводить фінансовий контроль від імені Верховної Ради України за усіма операціями з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у державному бюджеті. Управління тими частинами публічних фінансів, які виключені з державного бюджету не звільняє їх від фінансового контролю вищого публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні».

Вдосконалено визначення поняття «зовнішній державний фінансовий контроль» та його співвідношення з поняттям «фінансовий контроль».

Визначено функції Рахункової палати, які є ключовими напрямками її діяльності, які відображають сутність, мету та призначення вказаного органу, спрямовані на забезпечення ефективного зовнішнього фінансового контролю за використанням публічних ресурсів, надання експертних висновків, інформаційної підтримки та консультаційної допомоги.

Запропоновано до основних напрямів вдосконалення організаційно – правових умов здійснення державного зовнішнього фінансового контролю в Україні включати: 1) надання Рахунковій палаті статусу вищого органу фінансового контролю, на який покладатиметься координація усієї системи публічного фінансового нагляду; 2) внесення змін до частини першої статті 98 Конституції України та сформулювати її текст у наступній редакції: «Рахункова палата України є вищим незалежним органом публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні. Рахункова палата України проводить фінансовий контроль від імені Верховної Ради України за усіма операціями з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у державному бюджеті. Управління тими частинами публічних фінансів, які виключені з

державного бюджету не звільняє їх від фінансового контролю вищого публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні»; 3) закріплення за Рахунковою палатою України статусу координатора фінансової діяльності, і статусу вищого органу зовнішнього публічного фінансового контролю; 4) надання Рахунковій палаті дієвих каральних повноважень; 5) конкретизація норм, визначивши вичерпний перелік підстав для притягнення до адміністративної чи кримінальної відповідальності, а також доцільно передбачити не лише штрафи, а й обов'язкове повернення неправомірно використаних коштів, при цьому штраф мав би виконувати компенсаційну функцію, а не лише бути каральною санкцією; 6) зміцнення співробітництва Рахункової палати з органами судової влади, органами адміністративної юрисдикції та органами прокуратури; 7) вдосконалення механізму реагування органів публічної влади на висновки й рекомендації Рахункової палати щодо усунення порушень бюджетного законодавства; 8) зміцнення кадрового потенціалу органів публічного фінансового контролю; 9) на нормативному рівні розмежувати публічний зовнішній та внутрішній фінансовий контроль, із закріпленням чітких дефініцій, повноважень і сфер відповідальності відповідних органів; 10) на нормативному рівні розмежувати повноваження органів фінансового контролю (зокрема, Рахункової палати та Державної аудиторської служби) для уникнення дублювання функцій; 11) забезпечити розвиток теоретико-правової бази публічного зовнішнього фінансового контролю з чітким визначенням термінології, функцій, принципів та методів контролю; 12) підвищити якості організаційного, кадрового та технічного забезпечення діяльності органів публічного зовнішнього фінансового контролю; 13) посилити аналітичну та профілактичну функцію публічного зовнішнього фінансового контролю, зокрема в секторах, важливих для безпеки й оборони; 14) активізувати міжнародне співробітництво та залучення до реформування кращих практик Європейського Союзу та INTOSAI; 15) розробити нову стратегію розвитку Рахункової палати, включно з кадровою модернізацією, інституційною оцінкою та освітніми ініціативами.

Сформульовано пропозиції щодо внесення змін та доповнень до Конституції України, Закону України «Про Рахункову палату» та інших законодавчих актів.

Висновки та пропозиції, отримані внаслідок проведеного дослідження правових основ державного зовнішнього фінансового контролю, становлять науково-теоретичний та практичний інтерес і можуть бути використані: у науково-дослідній сфері – для подальшого вивчення та вдосконалення теоретико-правових засад проведення публічного зовнішнього фінансового контролю та вивчення правового статусу вищого органу фінансового контролю, а також побудови комплексної системи публічного фінансового контролю; у правотворчості – з метою вдосконалення норм фінансового права, при внесенні змін та доповнень до норм Конституції України, Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Рахункову палату» щодо правових засад проведення публічного зовнішнього фінансового контролю; у правозастосуванні – результати дослідження можуть сприяти вдосконаленню процедури проведення публічного зовнішнього фінансового контролю; у освітньому процесі – під час викладання дисциплін «Фінансове право», «Бюджетне право», «Фінансовий контроль», а також для підготовки підручників, посібників, практикумів та іншої додаткової навчальної літератури.

Ключові слова: публічний фінансовий контроль, Рахункова палата, зовнішній фінансовий контроль, внутрішній фінансовий контроль, контроль, заходи фінансового контролю, податковий контроль, суб'єкт фінансового контролю, фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, аудит, фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит адміністративної діяльності.

SUMMARY

Yefimenko V. O. Legal foundations of state external financial control. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge 08 «Law» in the specialty 081 «Law». – State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine. – Irpin, 2026.

The dissertation is a comprehensive scientific study based on legal doctrine, critical analysis of current legislation, taking into account international standards for conducting public external financial control, which substantiates the theoretical, regulatory and legal principles for conducting public external financial control activities, as well as substantiates proposals for improving the legal regulation of public external financial control with proposals for solving the identified problems.

According to the results of the dissertation research, the main features of conducting state external financial control in Ukraine are identified.

The key historical prerequisites for the emergence of financial control are established: 1) collectivization of labor and management; 2) the need for resource management; 3) the emergence of money and the development of commodity-monetary relations; 4) the formation of state structures; 5) the development of productive forces and technologies; 6) changing socio-economic formations; 7) globalization and integration of foreign practices; 8) the emergence of new economic entities and management methods.

The author's definition of the concept of "state external financial control" is proposed as a purposeful public activity of an independent financial control body established by the legislative body, aimed at guaranteeing legality, compliance with financial discipline, rationality in the course of mobilization, distribution and use of state financial resources through financial audit, efficiency audit, examination, analysis and other control measures.

The position is substantiated that the procedure of public external financial control as a legal phenomenon is subject to the following key principles: 1) the principle of legality - the activities of bodies conducting inspections must be clearly

based on relevant legal norms and rules enshrined at the legislative level; 2) the principle of objectivity - control measures must be based on data collected objectively; 3) the principle of independence - bodies conducting financial control have an independent status and powers; 4) the principle of transparency and publicity - the results of the inspection must be accessible and understandable to society; 5) the principle of responsibility - bodies that conduct financial control and their employees must be responsible for the results of their activities and for compliance with established norms and procedures.

It is proposed to define the term "competence of the Accounting Chamber" as the range of powers enshrined in regulatory legal acts that determine the rights and obligations of members of the Accounting Chamber regarding the exercise of financial control over controlled objects, cover the organization, conduct and monitoring of financial and budgetary activities, and also ensure the implementation of responsibility for failure to fulfill or improper fulfillment of the tasks assigned to the Accounting Chamber.

The position is substantiated that the functions of the Accounting Chamber characterize it as a state body and are established on the basis of the norms of the specialized Law of Ukraine "On the Accounting Chamber" and serve as the directions of the body's work to achieve the goals and objectives of the Accounting Chamber. The functions of the Accounting Chamber are key areas of its activity, which reflect the essence, purpose and purpose of the specified body, aimed at ensuring effective external financial control over the use of public resources, providing expert opinions, information support and consulting assistance.

The position is substantiated that the principles of public financial control are a set of theoretically sound and legislatively enshrined principles that establish key provisions for conducting financial control, the main task of which is the effective management of finances, guaranteeing financial stability and identifying financial violations.

The expediency of amending part one of Article 98 of the Constitution of Ukraine and formulating its text in the following wording has been established: "The

Accounting Chamber of Ukraine is the highest independent body of public external financial control in Ukraine. The Accounting Chamber of Ukraine carries out financial control on behalf of the Verkhovna Rada of Ukraine over all transactions with state finances, regardless of whether they are reflected in the state budget. Management of those parts of public finances that are excluded from the state budget does not exempt them from financial control of the highest public external financial control in Ukraine.

The definition of the concept of "external state financial control" and its correlation with the concept of "financial control" have been improved.

The functions of the Accounting Chamber have been determined, which are the key areas of its activity, reflecting the essence, purpose and purpose.

It is proposed to include the following main areas of improvement of the organizational and legal conditions for the implementation of state external financial control in Ukraine: 1) granting the Accounting Chamber the status of the supreme financial control body, which will be responsible for coordinating the entire system of public financial supervision; 2) amending part one of Article 98 of the Constitution of Ukraine and formulating its text in the following wording: "The Accounting Chamber of Ukraine is the supreme independent body of public external financial control in Ukraine. The Accounting Chamber of Ukraine carries out financial control on behalf of the Verkhovna Rada of Ukraine over all transactions with state finances, regardless of whether they are reflected in the state budget. Management of those parts of public finances that are excluded from the state budget does not exempt them from financial control by the supreme public external financial control in Ukraine"; 3) assigning the Accounting Chamber of Ukraine the status of coordinator of financial activities and the status of the supreme body of external public financial control; 4) granting the Accounting Chamber effective punitive powers; 5) specifying the norms, defining an exhaustive list of grounds for bringing to administrative or criminal liability, and it is advisable to provide not only fines, but also the mandatory return of illegally used funds, while the fine should perform a compensatory function, and not only be a punitive sanction; 6) strengthening the cooperation of the Accounting Chamber with judicial authorities, administrative jurisdiction authorities and prosecutor's offices; 7)

improving the mechanism for public authorities to respond to the conclusions and recommendations of the Accounting Chamber on eliminating violations of budget legislation; 8) strengthening the human resources potential of public financial control bodies; 9) at the regulatory level, distinguish between public external and internal financial control, with the establishment of clear definitions, powers and areas of responsibility of the relevant bodies; 10) at the regulatory level, delimit the powers of financial control bodies (in particular, the Accounting Chamber and the State Audit Service) to avoid duplication of functions; 11) ensure the development of the theoretical and legal basis of public external financial control with a clear definition of terminology, functions, principles and methods of control; 12) improve the quality of organizational, personnel and technical support for the activities of public external financial control bodies; 13) strengthen the analytical and preventive function of public external financial control, in particular in sectors important for security and defense; 14) intensify international cooperation and involvement in the reform of the best practices of the European Union and INTOSAI; 15) develop a new strategy for the development of the Accounting Chamber, including personnel modernization, institutional assessment and educational initiatives.

Proposals have been formulated for amendments and additions to the Constitution of Ukraine, the Law of Ukraine "On the Accounting Chamber" and other legislative acts.

The conclusions and proposals obtained as a result of the study of the legal foundations of state external financial control are of scientific, theoretical and practical interest and can be used: in the scientific and research sphere - for further study and improvement of the theoretical and legal foundations of public external financial control and the study of the legal status of the supreme financial control body, as well as the construction of a comprehensive system of public financial control; in lawmaking - in order to improve the norms of financial law, when making amendments and additions to the norms of the Constitution of Ukraine, the Budget Code of Ukraine, the Law of Ukraine "On the Accounting Chamber" regarding the legal foundations of public external financial control; in law enforcement - the results of the study can

contribute to the improvement of the procedure for conducting public external financial control; in the educational process - during the teaching of the disciplines "Financial Law", "Budget Law", "Financial Control", as well as for the preparation of textbooks, manuals, workshops and other additional educational literature.

Keywords: public financial control, Accounting Chamber, external financial control, internal financial control, control, financial control measures, tax control, subject of financial control, financial control, state financial control, audit, financial audit, efficiency audit, audit of administrative activities.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Сидорчук Л. А., Єфіменко В. О. Поняття «державний зовнішній фінансовий контроль». *Ірпінський юридичний часопис*. 2024. № 4 (17). С. 113–122. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/303>

2. Єфіменко В. О. До питання визначення повноважень Рахункової палати під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2025. Випуск 02. С.533–538. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/327504/317260>

3. Глух М. В., Єфіменко В. О. Напрями вдосконалення правового статусу Рахункової палати України як органу державного зовнішнього фінансового контролю. *Журнал східноєвропейського права*. 2025. № 137. С. 45–54. URL: https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2025/08/glukh_yefimenko_137.pdf

4. Єфіменко В. О. Особливості нормативно-правового регулювання здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю в Польщі та Німеччині. *Правова держава*. 2025. № 59. С. 190–200. URL: <https://pd.onu.edu.ua/article/view/340316/329722>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Єфіменко В. О. Тлумачення категорії «державний зовнішній фінансовий контроль» у науці фінансового права. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали X Науково-практичної конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 року. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. 280 с. С. 112–116. <https://surl.li/hkzzdb>

6. Єфіменко В. О. Функції Рахункової палати під час проведення зовнішнього публічного фінансового контролю. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних*

прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 3 квітня 2025. – Ірпінь: Державний податковий університет, 2025. 419 с. Електронне наукове видання. С. 262–266. <https://surl.li/yhscvn>

7. Єфіменко В. О. До питання визначення поняття «державний внутрішній фінансовий контроль». *Правові засади організації та здійснення публічної влади* : збірник тез VIII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої світлій пам'яті доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 16 травня 2025 року). Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2025. 422 с. С. 126–128. <https://surl.li/udsayn>

8. Бабенко А., Єфіменко В. До питання тлумачення поняття «принципи державного зовнішнього фінансового контролю». *Захист прав людини в Україні в умовах воєнного стану: збірник матеріалів Всеукраїнського науково-практичного круглого столу присвяченого 30-річчю Навчально-наукового інституту права, Ірпінь* : Державний податковий університет, 2025. 321 с. PDF-формат; мережеве видання; інституційний депозитарій. С. 19–21. <https://surli.cc/xjamqr>

9. Глух М., Єфіменко В. Публічний зовнішній фінансовий контроль у контексті сучасного міжнародного правопорядку: досвід Німеччини та Стандарти ЄС і INTOSAI. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: збірник тез доповідей VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», тема року: «Сучасний міжнародний правопорядок та міжгалузеві правові процеси», 2 квітня 2026 р. С.11–114. <https://surl.li/bnsiob>*

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	18
1.1. Історичні передумови виникнення фінансового контролю держави	18
1.2. Поняття та зміст державного зовнішнього фінансового контролю	42
1.3. Основні принципи державного зовнішнього фінансового контролю	68
Висновки до Розділу 1	93
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ ЯК СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	97
2.1. Місце Рахункової палати України у системі публічного фінансового контролю.....	97
2.2. Основні повноваження Рахункової палати під час проведення державного зовнішнього фінансового контролю	113
2.3. Форми та методи здійснення державного зовнішнього фінансового контролю Рахунковою палатою	139
Висновки до розділу 2.....	163
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕДУРИ ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	167
3.1. Нормативно-правове регулювання здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю в зарубіжних країнах	167
3.2. Напрями вдосконалення організаційно-правових умов здійснення державного зовнішнього фінансового контролю в Україні.....	192
Висновки до розділу 3.....	223
ВИСНОВКИ	228
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	240
ДОДАТКИ.....	270

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. В умовах сьогодення публічний фінансовий контроль виступає важливим показником ефективності реалізації фінансової політики країни, адже жодна сфера суспільного життя не може повноцінно функціонувати без відповідного фінансового забезпечення. Високий рівень дотримання законності та фінансової дисципліни при формуванні, розподілі й використанні публічних матеріальних ресурсів підтверджує статус правової держави. Ефективність проведення публічного фінансового контролю значною мірою визначається узгодженою роботою відповідних інституцій, структура яких має відповідати реальним суспільним потребам. Наявність органів публічного зовнішнього фінансового контролю є невід’ємною складовою управління публічними ресурсами та основою побудови правової держави, оскільки саме за рахунок коштів платників податків формується бюджет держави – фінансова база існування державного устрою. Вказане зумовлює активний інтерес науковців та громадськості до функціонування органів, що уповноважені на проведення публічного зовнішнього фінансового контролю. Основне призначення цієї системи полягає у запобіганні нераціональному використанню публічних фінансових ресурсів, фінансовим зловживанням та проявам корупції.

У сучасних умовах трансформації публічного управління в Україні, посилення прозорості та відповідальності за використання публічних фінансових ресурсів особливого значення набуває ефективне функціонування системи зовнішнього фінансового контролю. Його правове регулювання виступає важливим інструментом забезпечення фінансової дисципліни, законності та запобігання порушенням у сфері бюджету, зокрема нецільового використання публічних ресурсів, зловживань і корупції.

В Україні функції контролю за надходженням коштів до бюджету держави та їх цільовим використанням покладено на Рахункову палату як органу публічного зовнішнього фінансового контролю. Однак практика її

функціонування свідчить про те, що правовий статус вказаного органу досі не є достатньо чітким, узгодженим і концептуально обґрунтованим. Так, існують численні проблеми в організації, повноваженнях та взаємодії органів, які уповноважені на проведення публічного зовнішнього фінансового контролю – насамперед Рахункової палати. Недосконалість нормативно-правового забезпечення, прогалини у законодавстві та практика їх застосування вказують на потребу ґрунтовного теоретико-правового аналізу правових основ проведення державного зовнішнього фінансового контролю.

Ґрунтовне дослідження правових засад діяльності Рахункової палати як суб'єкта публічного зовнішнього фінансового контролю є ключовим для вдосконалення нормативно-правового забезпечення всієї системи фінансового контролю. Актуальність обраної теми посилюється також динамічним розвитком правового статусу контрольних органів, що зумовлює зростання їх значущості у структурі сучасного публічного управління.

Дослідження правових основ публічного зовнішнього фінансового контролю є актуальним у контексті інтеграційних прагнень України до Європейського Союзу, що зумовлює необхідність гармонізації національного законодавства з європейськими стандартами, зокрема принципами незалежного, об'єктивного й ефективного зовнішнього фінансового контролю, визначених стандартами INTOSAI та EUROSAI.

Правові основи публічного зовнішнього фінансового контролю залишаються недостатньо дослідженими, попри їх фундаментальне значення для стабільного розвитку країни. У чинному законодавстві України спостерігається фрагментарність правового регулювання, нечіткість компетенції органів, що проводять публічний фінансовий контроль, зокрема Рахункової палати, та відсутність узгодженості між нормативно-правовими актами, які регулюють порядок проведення публічного фінансового контролю. Крім того, у практиці спостерігаються труднощі в реалізації контрольних повноважень через політичний тиск, обмежене фінансування та нестачу кадрових ресурсів.

Обрана тема дослідження має важливе наукове та практичне значення, стає

все більш актуальною, відкриваючи нові перспективи для зміцнення принципів правової держави в Україні, оскільки результати дослідження можуть стати основою для вдосконалення чинного законодавства, підвищення ефективності функціонування органів публічного зовнішнього фінансового контролю та формування ефективної системи публічного управління фінансами.

Однак нині в Україні відсутня належна нормативно-правова база стосовно проведення державного зовнішнього фінансового контролю. Важливо відзначити, що вдосконалення методів та форм проведення публічного зовнішнього фінансового контролю є визнаним напрямком розвитку сучасної юридичної науки фінансового права і законодавства. Тому актуальним та необхідним є детальне вивчення особливостей правового регулювання державного зовнішнього фінансового контролю в Україні та світі в контексті соціально-політичних та правових реалій українського суспільства.

Державний фінансовий контроль був предметом дослідження науковців у галузі конституційного, адміністративного та фінансового права, що породжує розрізненість наукових позицій до визначення публічного зовнішнього фінансового контролю.

Фундаментальною базою дослідження стали праці відомих вітчизняних та зарубіжних вчених, а саме: О. Ф. Андрійко, В. Б. Авер'янов, В. Д. Базилевич, О. І. Барановський, І. В. Басанцов, Ю. П. Битяк, М. Ф. Базась, А. І. Берlach, С. В. Бардаш, І. Г. Благун, Ф. Ф. Бутинець, О. Ю. Бурдонова, В. В. Бурцев, О. Д. Василик, Т. А. Васильєва, Л. В. Виговська, Н. С. Вітвицька, Н. В. Владімірова, Л. К. Воронова, В. М. Гаращук, П. К. Германчук, О. І. Гриценко, Н. Г. Гуцаленко, Л. В. Дікань, В. А. Дерій, Г. В. Дмитренко, В. П. Дудко, Є. В. Калюга, О. С. Койчева, Т. О. Коломоєць, В. К. Колпаков, М. М. Коцупатрий, М. П. Кучерявенко, Л. В. Лисяк, В. Ф. Максимова, В. І. Невідомий, С. О. Ніщимна, О. П. Орлюк, В. Ф. Піхоцький, В. М. Прасюк, Д. С. Роговенко, Л. А. Савченко, І. Б. Стефанюк, А. В. Хмельков, О. А. Шевчук та інші.

Окремі аспекти проведення публічного зовнішнього фінансового

контролю розглядалися в дисертаційних роботах О. С. Койчевої «Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю» (2016) – в якій приділено увагу теоретико-правовій характеристиці Рахункової палати як суб'єкта фінансового контролю, її місця в системі органів фінансового контролю; В. Ф. Піхоцького «Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики» (2015) – в якій приділено увагу обґрунтуванню сутності фінансового аудиту, аудиту адміністративної діяльності, аудиту державних ресурсів як методів фінансового контролю; Л. А. Савченко «Правові проблеми фінансового контролю в Україні» (2002) – в якій приділено увагу розкриттю правових проблем організації та здійснення фінансового контролю в Україні.

Проте деякі важливі питання щодо правового регулювання публічного зовнішнього фінансового контролю, актуальність яких зумовлена сучасними викликами, залишаються недостатньо вивченими і потребують глибокого наукового аналізу та належного нормативного врегулювання. Наявні ініціативи щодо покращення функціонування відповідних інституцій потребують конкретних рекомендацій щодо практичної реалізації. Одночасно з наявними науковими досягненнями необхідно провести докладний науковий аналіз, присвячений публічному зовнішньому фінансовому контролю. Це вимагає аналізу як теоретичних, так і практичних аспектів. Викладене вище свідчить про актуальність теми дисертації, її важливе теоретичне та практичне значення щодо подальшого розвитку науки фінансового права, вдосконалення законодавства про державний фінансовий контроль відповідно до міжнародно-правових стандартів та конституційних засад.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами.

Дисертація виконана відповідно до Пріоритетних напрямів фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 № 12-21; Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 № 1106; Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої

розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р; Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання моніторингу виконання матриці реформ» від 04.06.2024 р. № 634.

Тема дисертації затверджена Вченою радою Державного податкового університету (протокол від 24.11.2022 № 6) та уточнена Вченою радою Державного податкового університету (протокол від 30.10.2024 № 6).

Мета і завдання дослідження. *Мета* дисертації полягає у комплексному науковому дослідженні правових засад проведення публічного зовнішнього фінансового контролю, визначенні змісту публічного зовнішнього фінансового контролю, принципів його проведення, форм та методів публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні на основі аналізу наявних нормативних та наукових джерел, а також розробці й обґрунтуванні конкретних рекомендацій та пропозицій щодо напрямів підвищення ефективності правового регулювання державного фінансового контролю.

Для досягнення поставленої мети у дисертації вирішуються такі *завдання*:

- охарактеризувати історичні передумови виникнення фінансового контролю в Україні;
- визначити ключові історичні передумови виникнення фінансового контролю;
- дослідити правову природу державного зовнішнього фінансового контролю;
- виокремити основні ознаки та особливості державного зовнішнього фінансового контролю;
- надати теоретичне визначення державного зовнішнього фінансового контролю;
- визначити поняття принципів публічного фінансового контролю;
- виокремити основні принципи державного зовнішнього фінансового контролю, встановити зміст та механізм застосування окремих засад;
- з'ясувати місце Рахункової палати України у системі публічного

фінансового контролю України;

- охарактеризувати основні повноваження Рахункової палати України під час проведення державного зовнішнього фінансового контролю;
- визначити функції Рахункової палати України під час проведення державного зовнішнього фінансового контролю;
- визначити форми публічного зовнішнього фінансового контролю в діяльності Рахункової палати;
- виокремити методи публічного зовнішнього фінансового контролю в діяльності Рахункової палати;
- охарактеризувати нормативно-правове регулювання здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю в зарубіжних країнах та Європейському Союзі;
- узагальнити досвід зарубіжних країн щодо нормативно-правового та організаційного забезпечення здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю;
- визначити напрями вдосконалення організаційно – правових умов здійснення державного зовнішнього фінансового контролю в Україні.

Предметом дослідження є державний зовнішній фінансовий контроль як правове явище.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини в сфері проведення державного зовнішнього фінансового контролю.

Методи дослідження. У дисертації використано комплекс загальнофілософських, загальнонаукових та спеціальних методів дослідження. Під час дослідження використано методи формально - логічного (догматичного), системно - структурного, порівняльно-правового та логіко-правового аналізу, дедукції, індукції, які дозволили визначити особливості проведення публічного зовнішнього фінансового контролю. Дослідження базується на законах діалектики, відповідно до яких мета, форми, метод, дії та статус органів фінансового контролю, наслідки такої процедури розглядаються як єдине ціле явище, усі складові якого досліджуються у взаємодії між собою та

взаємовпливові. Діалектичний метод став основним способом пізнання правової дійсності, за його допомогою було розглянуто наукові погляди на зміст фінансового контролю, особливості здійснення та перспективи удосконалення (підрозділи 1.3, 2.1.–2.3., 3.1.–3.2.). Особливість предмету дослідження зумовила використання методу прогнозування у двох його головних формах – моделювання та екстраполяції, що дозволило сформулювати пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання державного зовнішнього фінансового контролю. Досягнення окремих завдань дисертаційного дослідження зумовило застосування наступних методів: історико-правовий метод застосовано при розгляді історичних умов виникнення фінансового контролю (підрозділ 1.1.); порівняльно-критичний аналіз нормативно-правового та організаційного забезпечення здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю зарубіжних країн дозволив встановити недоліки та переваги кожної з моделей та запропонувати власні визначення окремих понять (підрозділи 3.1, 3.2.); порівняльно-правовий метод – при зіставленні норм чинного законодавства України із відповідними положеннями законодавства країн Європейського Союзу, а також при з'ясуванні особливостей прав і обов'язків органів фінансового контролю (підрозділи 2.2., 3.1 - 3.2.); метод системного аналізу допоміг провести аналіз органів фінансового контролю як єдиної системи (підрозділ 2.1.); догматичний метод дозволив проаналізувати зміст основних категорій, які формують державний зовнішній фінансовий контроль (підрозділи 1.2, 2.3.); статистичний метод та метод екстраполяції використано для з'ясування перспективних напрямів вдосконалення організаційно – правових умов здійснення державного зовнішнього фінансового контролю в Україні (підрозділи 2.1.–2.3., 3.1.–3.2.); метод прогнозування у формі моделювання застосовано при формулюванні пропозицій та рекомендацій щодо вдосконалення державного зовнішнього фінансового контролю в Україні (підрозділ 3.2). Застосовувалися також методи аналізу і синтезу, структурно - функціональний та інші методи, які надали можливість комплексно дослідити проблемні аспекти сучасної процедури державного зовнішнього фінансового

контролю в Україні (підрозділи 1.3, 2.1.–2.3., 3.1.–3.2.). Метод тлумачення використано під час дослідження нормативно-правових актів із зазначеної проблематики. Метод моделювання законодавчих актів застосовано при наданні пропозицій з удосконалення чинного законодавства (підрозділи 1.3, 2.1.–2.3., 3.1.–3.2.). Використання в рамках дослідження зазначених методів не виключає в окремих випадках можливості простого викладу фактів як необхідної аргументації, якій притаманна достатня доказова сила і акцентує увагу на особливостях розглядуваної проблеми. У висновках використано метод узагальнення та прогнозування.

Нормативно-правовою базою дослідження є Конституція України, Бюджетний кодекс України, Закон України «Про Рахункову палату», Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю», інші закони України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативно-правові акти міністерств України, які регулюють фінансовий контроль, закони України, міжнародні акти у галузі фінансового контролю та регулювання діяльності вищого органу фінансового контролю, нормативні акти Рахункової палати та інші підзаконні акти, що стосуються досліджуваної проблематики, а також нормативно-правові акти зарубіжних країн.

Емпіричну базу дослідження становлять довідкова література, аналітичні довідки органів державної влади, а також звіти та статистичні матеріали щодо результатів проведення заходів зовнішнього фінансового контролю Рахунковою палатою.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що вказана робота є першим в українській науці фінансового права комплексним науковим дослідженням на основі правової доктрини, критичного аналізу чинного законодавства, врахування міжнародних стандартів проведення публічного зовнішнього фінансового контролю, у якому обґрунтовано теоретичні, нормативні та правові засади проведення публічного зовнішнього фінансового контролю та обґрунтування пропозицій щодо напрямів вдосконалення організаційно-правових умов здійснення державного зовнішнього фінансового

контролю в Україні. Рівень наукової новизни одержаних результатів та авторський внесок у дослідження проблеми характеризується науковими положеннями, висновками та пропозиціями, основними з яких є такі:

у перше:

- запропоновано визначення «державний зовнішній фінансовий контроль» як цілеспрямованої публічної діяльності незалежного органу фінансового контролю, створеного законодавчим органом, що спрямована на гарантування законності, дотримання фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави через проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу й інших заходів контролю.

- обґрунтовано позицію, що на процедуру публічного зовнішнього фінансового контролю як на юридичне явище поширюються ключові принципи:
1) принцип законності – діяльність органів, які проводять перевірки повинні чітко базуватись на відповідних правових нормах та правилах, закріплених на законодавчому рівні; 2) принцип об'єктивності – заходи контролю мають базуватись на даних, зібраних об'єктивно; 3) принцип незалежності – органи, які проводять фінансовий контроль, мають незалежний статус та повноваження; 4) принцип гласності та публічності – результати перевірки повинні бути доступними та зрозумілими для суспільства; 5) принцип відповідальності – органи, які проводять фінансовий контроль та їх працівники повинні нести відповідальність за результати своєї діяльності та за дотримання встановлених норм та процедур.

- запропоновано термін «компетенція Рахункової палати» визначати як коло повноважень, що закріплені у нормативно-правових актах, які визначають права та обов'язки членів Рахункової палати стосовно здійснення фінансового контролю над підконтрольними об'єктами, охоплюють організацію, проведення та моніторинг фінансово-бюджетної діяльності, а також забезпечують реалізацію відповідальності за невиконання або неналежне виконання покладених на Рахункову палату завдань.

- обґрунтовано позицію, що функції Рахункової палати характеризують її як державний орган та встановлюються на підставі норм спеціалізованого Закону України «Про Рахункову палату» і виконують роль напрямків роботи органу для досягнення мети і завдань Рахункової палати. Функції Рахункової палати є ключовими напрямками її діяльності, які відображають сутність, мету та призначення вказаного органу, спрямовані на забезпечення ефективного зовнішнього фінансового контролю за використанням публічних ресурсів, надання експертних висновків, інформаційної підтримки та консультаційної допомоги.

- обґрунтовано позицію, що принципи публічного фінансового контролю доцільно визначати як комплекс обґрунтованих теоретично та закріплених на законодавчому рівні засад, які встановлюють ключові положення проведення фінансового контролю, основним завданням якого є дієве розпорядження фінансами, гарантування фінансової стабільності та виявлення фінансових правопорушень.

- встановлено доцільність внесення змін до частини першої статті 98 Конституції України та сформулювати її текст у наступній редакції: «Рахункова палата України є вищим незалежним органом публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні. Рахункова палата України проводить фінансовий контроль від імені Верховної Ради України за усіма операціями з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у державному бюджеті. Управління тими частинами публічних фінансів, які виключені з державного бюджету не звільняє їх від фінансового контролю вищого публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні».

- запропоновано до основних напрямів вдосконалення організаційно – правових умов здійснення державного зовнішнього фінансового контролю в Україні включати: 1) надання Рахунковій палаті статусу вищого органу фінансового контролю з метою офіційного визнання Рахункової палати вищим органом фінансового контролю, на який покладатиметься координація усієї системи публічного фінансового нагляду; 2) внесення змін до частини першої

статті 98 Конституції України та сформулювати її текст у наступній редакції: «Рахункова палата України є вищим незалежним органом публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні. Рахункова палата України проводить фінансовий контроль від імені Верховної Ради України за усіма операціями з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у державному бюджеті. Управління тими частинами публічних фінансів, які виключені з державного бюджету не звільняє їх від фінансового контролю вищого публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні»;

3) закріплення за Рахунковою палатою України статусу координатора фінансової діяльності і статусу вищого органу зовнішнього публічного фінансового контролю; 4) надання Рахунковій палаті дієвих каральних повноважень; 5) конкретизація норм, визначивши вичерпний перелік підстав для притягнення до адміністративної чи кримінальної відповідальності, також доцільно передбачити не лише штрафи, а й обов'язкове повернення неправомірно використаних коштів, при цьому штраф мав би виконувати компенсаційну функцію, а не лише бути каральною санкцією; 6) зміцнення співробітництва Рахункової палати з органами судової влади, органами адміністративної юрисдикції та органами прокуратури; 7) вдосконалення механізму реагування органів публічної влади на висновки й рекомендації Рахункової палати щодо усунення порушень бюджетного законодавства; 8) зміцнення кадрового потенціалу органів публічного фінансового контролю; 9) на нормативному рівні розмежувати публічний зовнішній та внутрішній фінансовий контроль, із закріпленням чітких дефініцій, повноважень і сфер відповідальності відповідних органів; 10) на нормативному рівні розмежувати повноваження органів фінансового контролю (зокрема, Рахункової палати та Державної аудиторської служби) для уникнення дублювання функцій; 11) забезпечити розвиток теоретико-правової бази публічного зовнішнього фінансового контролю з чітким визначенням термінології, функцій, принципів та методів контролю; 12) підвищити якості організаційного, кадрового та технічного забезпечення діяльності органів публічного зовнішнього фінансового контролю; 13) посилити

аналітичну та профілактичну функцію публічного зовнішнього фінансового контролю, зокрема в секторах, важливих для безпеки й оборони; 14) активізувати міжнародне співробітництво та залучення до реформування кращих практик Європейського Союзу та INTOSAI; 15) розробити нову стратегію розвитку Рахункової палати, включно з кадровою модернізацією, інституційною оцінкою та освітніми ініціативами;

удосконалено:

- визначення поняття «зовнішній державний фінансовий контроль» та його співвідношення з поняттям «фінансовий контроль»;
- перелік повноважень Рахункової палати України під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю;
- визначення функцій Рахункової палати, які є ключовими напрямками її діяльності, які відображають сутність, мету та призначення вказаного органу, спрямовані на забезпечення ефективного зовнішнього фінансового контролю за використанням публічних ресурсів, надання експертних висновків, інформаційної підтримки та консультаційної допомоги;

дістало подальшого розвитку:

- підходи щодо надання Рахунковій палаті статусу вищого незалежного органу публічного зовнішнього фінансового контролю;
- обґрунтування надання Рахунковій палаті повноваження на безпосереднє звернення до суду у випадках виявлення порушень фінансового законодавства;
- підходи щодо механізму співробітництва Рахункової палати з правоохоронними та судовими органами щодо притягнення до відповідальності підконтрольних об'єктів за результатами заходів публічного зовнішнього фінансового контролю;
- позиція щодо доцільності формування механізму реагування органами законодавчої та виконавчої влади на висновки та рекомендації, надані Рахунковою палатою за результатами заходів публічного зовнішнього фінансового контролю;

- сформульовано пропозиції щодо внесення змін та доповнень до Конституції України, Закону України «Про Рахункову палату» та інших законодавчих актів.

Практичне значення одержаних результатів. Сформульовані в дисертації теоретично положення, висновки і пропозиції можуть бути використані у:

- науково-дослідній сфері – для подальшого вивчення та вдосконалення теоретико-правових засад проведення публічного зовнішнього фінансового контролю та вивчення правового статусу вищого органу фінансового контролю, а також побудови комплексної системи публічного фінансового контролю;

- правотворчості – з метою вдосконалення норм фінансового права, при внесенні змін та доповнень до норм Конституції України, Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Рахункову палату» щодо правових засад проведення публічного зовнішнього фінансового контролю;

- правозастосуванні – результати дослідження можуть сприяти вдосконаленню процедури проведення публічного зовнішнього фінансового контролю;

- освітньому процесі – під час викладання дисциплін «Фінансове право», «Бюджетне право», «Правові основи фінансового контролю», а також для підготовки підручників, посібників, практикумів та іншої додаткової навчальної літератури.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У науковій статті «Поняття «державний зовнішній фінансовий контроль»», опублікованій спільно з Л. А. Сидорчуком, автором встановлено, що державний фінансовий контроль поділяється на внутрішній та зовнішній а також

запропоновано власне визначення поняття «державний зовнішній фінансовий контроль».

У статті, підготовленій із науковим керівником М. В. Глух «Напрями вдосконалення правового статусу Рахункової палати України як органу державного зовнішнього фінансового контролю», автор аргументував доцільність законодавчого закріплення механізмів реагування на виявлені порушення, удосконалення процедури взаємодії із суб'єктами контролю та впровадження цифрових інструментів аналітики й звітності. Автор довів необхідність комплексного оновлення правових засад функціонування Рахункової палати для підвищення ефективності зовнішнього фінансового контролю в умовах фінансової дестабілізації, війни та відбудови країни.

У тезах доповіді «До питання тлумачення поняття «принципи державного зовнішнього фінансового контролю»», опублікованих спільно з Бабенком А.Ю., автором дано визначення поняття принципів публічного фінансового контролю, комплексу взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих обґрунтованих теоретично та закріплених на законодавчому рівні засад проведення публічного фінансового контролю, що встановлюють його загальний напрям і базові положення, на яких базується специфіка діяльності органів фінансового контролю у сфері публічного управління.

У тезах доповіді «Публічний зовнішній фінансовий контроль у контексті сучасного міжнародного правопорядку: досвід Німеччини та Стандарти ЄС і INTOSAI», опублікованих спільно з Глух М. В., автором детально проаналізовано досвід Німеччини та міжнародні стандарти INTOSAI, на основі якого сформульовані ключові напрями вдосконалення системи публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Апробація результатів дослідження. Основні положення й теоретичні

висновки, на яких ґрунтується дисертація, а також рекомендації щодо вдосконалення національного законодавства було представлено у доповідях науково-практичних конференцій та інших наукових заходів, зокрема на таких: X Науково-практична конференція, присвячена науковій школі заслуженого юриста України, професора, доктора юридичних наук Віктора Тарасовича Білоуса «Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 року); Міжнародна науково-практична конференція «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (м. Ірпінь, 03 квітня 2025 року); VIII Міжнародна науково-практична конференція «Правові засади організації та здійснення публічної влади», присвячена світлій пам'яті доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 16 травня 2025 року); Всеукраїнський науково-практичний круглий стіл, присвячений 30-річчю Навчально-наукового інституту права Державного податкового університету «Захист прав людини в Україні в умовах воєнного стану (Ірпінь, 8 жовтня 2025 року).

Публікації. Основні теоретичні положення, висновки та пропозиції дисертації містяться у 8 наукових працях, в тому числі 4 статті у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, 4 тези доповідей на науково-практичних конференціях, круглих столах.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, що містять 8 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (327 найменувань на 30 сторінках) та 1 додаток на 2 сторінках. Загальний обсяг дисертації становить 271 сторінку, з них основний текст – 239 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Історичні передумови виникнення фінансового контролю держави

Потреба у створенні ефективної системи публічного управління в Україні виникла через загострення кризових явищ в економіці, що є характерним для нинішнього етапу розвитку країни. Однією з ключових функцій публічного управління економікою є функція контролю, яка за допомогою державних методів та процедур формує інституційні засади взаємодії між державою та суб'єктами підприємницької діяльності. Ефективний публічний фінансовий контроль стає необхідною умовою для гарантування фінансово-правової стабільності держави. У цьому контексті важливим є, з одного боку, створення єдиної та дієвої системи фінансового контролю, а з іншого – удосконалення організаційної складової публічного фінансового контролю, що в умовах сьогодення не повністю відповідає інтересам як держави, так і суб'єктів підприємницької діяльності.

Під час проведення аналізу передумов становлення та еволюції публічного фінансового контролю в Україні важливо надати характеристику джерел його зародження та здійснити історико-правовий огляд. На наш погляд, вказане дослідження недоцільно розглядати виключно як історичне, адже його метою є, спираючись на історичні джерела, показати процес формування та еволюції фінансового контролю. Для аналізу використовувались різні джерела, включно з історичними документами, а також науковими дослідженнями фахівців у галузі права та економіки, проте вказані джерела нерівномірно охоплюють усі етапи розвитку фінансового контролю. Певні дослідження містять несистематизовані дані, тому через це складно однаково детально висвітлити всі етапи формування та розвитку фінансового контролю.

Так, І. В. Скороход наголошує, що під час вивчення питання виникнення

та еволюції фінансового контролю важливо врахувати особливості устрою держави, фінансової системи та розподіл суспільства на групи платників податків і тих, хто їх акумулює[274, с. 29].

О. С. Койчева зауважує, що фінансово-контрольна функція державних органів, має багатовікову історію як у світі, так і на території України. Формування різних форм фінансового контролю та видозміна органів, які проводять фінансового контролю було зумовлено соціально-економічним розвитком суспільства і умовами тогочасних епох. Вчена наголошує, що виникнення грошових відносин та самих грошей є історичною передумовою, яка призвела до появи специфічного об'єкта контролю – фінансових ресурсів, що стало поштовхом для виокремлення фінансового контролю в окрему сферу. Хоча Україна є незалежною тривалий час, досі не створено повноцінної системи державного фінансового контролю, чіткої ієрархії органів, що здійснюють фінансовий контроль та належного законодавства для регулювання їх роботи. Як наслідок, звертаючись до уроків історії України, можна дослідити позитивний досвід, помилки у сфері фінансового контролю, а також динаміку і специфіку розвитку інституту державного фінансового контролю [128, с. 13].

Як зазначає О. Л. Шашкевич, виникнення фінансового контролю безпосередньо пов'язане зі складними економічними відносинами, що виникають через зміну соціально-економічних формацій та трансформування фінансового механізму. Це підкреслює необхідність впровадження нових методів управління та контролю як важливих складових процесу: оновлюються й удосконалюються види, форми та методи фінансового контролю. Дослідник виділяє такі історичні передумови виникнення фінансового контролю: 1) перехід від індивідуальної форми праці до колективної праці; 2) необхідність регулювання обсягів виробництва, споживання та збереження засобів праці; 3) виникнення грошей і товарно-грошових відносин; 4) поява перших державних утворень; 5) розвиток продуктивних сил; 6) трансформація суспільно-економічних формацій; 7) зміна економічних правовідносин; 8) зміна фінансового механізму, 9) запровадження нових методів управління; 10) зміни в

системах обліку та контролю [314, с. 144].

С. М. Ратушний, виділяє наступні основні історичні передумови формування та розвитку фінансового контролю в Україні: 1) формування ринкових відносин; 2) висока невизначеність зовнішнього середовища підприємств; 3) необхідність створення ефективних антикризових методик управління; 4) глобалізація та запозичення іноземних методик фінансового контролю; 5) розвиток корпоративного управління; 6) створення та успішна робота міжнародних професійних організацій фінансового контролю; 7) зміна організації та методології інформаційного забезпечення обліку, а також необхідність впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій; 8) поява нових об'єктів обліку, аналізу та контролю [248, с. 17].

Також М. Й. Ковач виділяє такі історичні передумови становлення фінансового контролю: 1) колективний характер праці; 2) необхідність регулювання кількості заготовлених і спожитих продуктів; 3) розвиток виробничих сил; 4) базис суспільно-економічної формації; 5) зміни виробничих відносин; 6) трансформація суспільно-економічної формації; 7) політико-ідеологічна надбудова; 8) трансформація фінансового механізму; 9) впровадження нових методів економічного регулювання; 10) зміни в системах обліку та контролю; 11) потреба у формуванні нової теорії. Перші два фактори стали передумовою до виникнення спонтанного неінституційного фінансового контролю, тоді як інші спричинили його трансформацію в інституційний фінансовий контроль [123, с. 236].

О. Л. Шашкевич зауважує, що фінансовий контроль слід розглядати як історичну категорію, що виникла в результаті суспільного процесу праці, поділу суспільства на класи та появи держави, адже історія будь-яких явищ починається там, де виникають найперші згадки про існування суспільства. Господарський контроль з'явився з моменту зародження свідомої господарської діяльності людини, як відповідь на проблеми, пов'язані з виробництвом і розподілом благ для задоволення основних фізіологічних потреб таких як харчування, одяг, знаряддя праці. У стародавні часи людям необхідно було мати інформацію про

кількість і якість засобів для виробництва і споживання, а також про затрати часу на виготовлення нових ресурсів. Для цього потрібно було спостерігати за господарськими процесами. Таким чином, спостереження, вимірювання та облік цих процесів проводилися для їх кількісного аналізу, і фінансовий контроль, що спочатку виник стихійно, перетворився на організовану і свідомо необхідну діяльність. На думку вченого, історичними передумовами для виникнення фінансового контролю стали суспільна праця та її негативні прояви, такі як крадіжки чи марнотратство. З розвитком соціальних, економічних і державних процесів вдосконалювався і фінансовий контроль, поступово стаючи важливою функцією публічного управління. Тобто контроль перейшов від неформальної неінституційної діяльності до інституційної з чітко визначеними цілями та завданнями. З появою нових суспільних відносин контроль еволюціонував, що підтверджує його роль як суспільного явища [314, с. 142].

Так, М. Шестерняк, І. Федчишин зазначають, що практика показує, що існує низка передумов, які сприяють розвитку контролю та аудиту, зокрема:

- 1) розбіжність інтересів між інвесторами та керівництвом підприємств;
- 2) ускладнення господарських операцій, що підвищує ризик отримання недостовірної інформації;
- 3) прийняття рішень на основі необ'єктивних даних, що може призвести до негативних економічних наслідків;
- 4) відсутність доступу до фінансових рахунків компанії [318, с. 134].

Також М. Й. Ковач визначає наступні передумови формування нової системи фінансового контролю в умовах ринкових відносин: 1) відмова від ідеологічної спрямованості діяльності держави; 2) трансформування командно-адміністративної системи публічного управління; 3) становлення господарської багатоукладності; 4) формування об'єктивних суперечностей між державними, колективними та особистими інтересами; 5) потреба в гармонізації інтересів держави, підприємств та суспільства; 6) потреба у створення системи державного контролю, адаптованої до умов ринкових відносин. Як наслідок, у нових умовах ринкових відносин, коли ідеологія тлумачення багатьох понять, уявлення про єдину форму власності трансформується у поняття господарської

багатоукладності, виникають конфлікти між державними інтересами та інтересами суспільства. Ці конфлікту можуть ставати чинником протизаконних, недоцільних для підприємств та інших негативних дій, які будуть порушувати чинне законодавство. Тому базисом врегулювання фінансових проблем держави визначено не адміністративно-командні методи управління і фіскальні функції, а пріоритетне зміцнення фінансів суб'єктів господарської діяльності через застосування методів економіко-правового регулювання [123, с. 235].

З огляду на вищевикладене, можна зробити висновки, що становлення фінансового контролю зумовлене появою засобів обміну та формуванням фінансових правовідносин. Отже, система державного фінансового контролю тісно пов'язана з рівнем розвитку держави на кожному історичному етапі, тому доцільно розглядати історію розвитку державного фінансового контролю, поділяючи її на певні історичні періоди, що характеризуються найбільш значущими змінами в політичному та соціальному житті громадян, які проживали на території України.

Т. О. Губанова виникнення державного фінансового контролю в Україні умовно поділяє на такі етапи: 1) перший етап – до революції 1917 року; 2) другий етап – післяреволюційний період; 3) третій етап – період переходу до ринкових відносин. Вчена зауважує, що виникнення і розвиток фінансового контролю в Україні зумовлене розвитком фінансових відносин, посиленням податкової системи та появою контрольних функцій держави історично пов'язаних та обумовлених завданнями публічного управління та необхідність організаційно-правового забезпечення фінансових інтересів суспільства. Історико-правові умови становлення фінансового контролю відображають об'єктивний характер його розвитку, оскільки фінансовий контроль пов'язаний із формуванням, розподілом і використанням централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів з метою виконання державних функцій та забезпечення умов економічного відтворення. Існування фінансового контролю зумовлене об'єктивною природою фінансів, а його розвиток відбувався паралельно з розвитком фінансової системи [76, с. 15].

В свою чергу І. М. Яремчук, етапи виникнення фінансового контролю в Україні пропонує визначати крізь призму основних етапів становлення органів фінансового контролю: 1) Попередньо-підготовчий етап (стародавній світ – 1991 р.) – зародження та формування теоретичних, методологічних і організаційних основ діяльності Рахункової палати; 2) Етап становлення (1991–2015 рр.) – створення нової структури та функціональних повноважень Рахункової палати України; 3) Етап гармонізації з міжнародними стандартами (з 2015 р. і дотепер) – розвиток діяльності Рахункової палати відповідно до вимог і стандартів INTOSAI через їх імплементацію в українське законодавство. Така періодизація відповідає принципам наступності й діалектичного розвитку, що пояснюють основні закони еволюції світу [325, с. 120].

Також В. Карцева аналізує етапи становлення та розвитку фінансового контролю, спираючись на його основні завдання та напрями дослідження, що дозволило виділити наступні етапи: 1) перший етап – орієнтація на ліквідність активів; 2) другий етап – фокус на прибутковість і досягнення оперативних цілей; 3) третій етап – розвиток стратегічного контролю, що включає планування, облік, аналіз та контроль на стратегічному рівні; 4) четвертий етап – досягнення основної мети діяльності об'єкта контролю шляхом поєднання інструментів оперативного та стратегічного контролю [113, с. 35].

В. Ф. Піхоцький у своїй дисертації зазначає, що історична еволюція контролю підтверджує те, що фінансовий контроль виник поетапно, як необхідна умова суспільної праці з метою забезпечення засобів існування всього суспільства. Вчений визначає наступні періоди розвитку публічного фінансового контролю: 1) давні часи (до н.е.) – облік і перевірка наявних ресурсів, продуктів, товарів, матеріальних цінностей, встановлення збитків, зародження державного контролю; 2) I–V ст. – контроль поширюється і на кількість заготовлених та виготовлених продуктів, і на розвиток торгівлі; 3) VI–VIII ст. – досягнений рівень розвитку контролю забутий на певний час; 4) IX–XIII ст. – відродження і розвиток контролю, впровадження державного рахівництва, інвентаризації, касових операцій і поява інституту контролерів; 5) XIV–XVIII ст. – перетворення

господарського обліку в бухгалтерський, контроль здійснюється через рахунки бухгалтерського обліку і баланс, приймаються спеціальні закони та норми обліку; 6) XIX–XXI ст. – контроль стає науковою дисципліною, відбувається поділ на види та розвиток самостійних напрямків досліджень [217, с. 47].

О. М. Шевченко вважає, що доцільно визначати такі етапи розвитку фінансового контролю на території України: 1) період Київської Русі як високоорганізованої середньовічної держави; 2) період часів Речі Посполитої, коли українські землі зазнали кардинальних змін у державному управлінні. Фінансове управління зводилось до створення активів через примусову працю селян. Населення стало засобом збагачення шляхти, що призвело до втрати високого рівня розвитку, досягнутого за Київської Русі; 3) період визвольного руху у XVI столітті, що призвів до створення фінансової системи Запорізької Січі. Скарбниця Січі керувала фінансами, податками та ресурсами, головними джерелами яких були земля, торгівля та податки. В Запорозькій Січі скарбниця була сховищем не лише грошей, а й цінностей, які надходили в розпорядження Коша. Підскарбій керував фінансами, скарбами і політикою щодо податків; 4) період входження України до складу Царської Росії. Рахунковий приказ, заснований у 1656 році, став першою організацією фінансового контролю. Згодом були створені центральне казначейство та Ревізійна колегія. За царя Петра I впроваджувалися західноєвропейські системи управління, зокрема Сенат як орган фінансового контролю. Після скасування кріпосного права розпочався активний розвиток промисловості, що вимагало контролю за інвестиціями; 5) період СРСР – після революції 1917 року було сформовано Народний комісаріат державного контролю. Основною проблемою цього періоду стала велика кількість ревизорів і їх недостатня кваліфікація. Через відсутність приватної власності фінансовий контроль розвивався за іншими принципами, ніж у багатьох країнах; 6) період незалежної України – після проголошення незалежності 24 серпня 1991 року розпочався складний процес реформування системи публічного фінансового контролю. Зміна соціально-економічного ладу та системи власності створила нові виклики для побудови демократичної

держави, і ці трансформації тривають донині [315, с. 165].

Як наголошує В. Ф. Піхоцький зародження інституційних засад фінансового контролю на території України починається від найдавніших часів, тому аналіз виникнення публічного фінансового контролю в Україні вчений пропонує виокремити в 4 періоди: 1) I період – Княжа доба (882–1240 роки); 2) II період – Гетьманщина (1649–1764 роки); 3) III період – Відродження національної державності (1917–1921 роки); 4) IV період – Створення незалежної України (1991 рік – до сьогодні) [217, с. 51].

Л. А. Савченко зазначає, що історично поява грошових відносин і самих грошей призвела до виникнення специфічного об'єкта фінансового контролю – фінансових ресурсів, що сприяло виокремленню фінансового контролю від загального контролю за ресурсами. З утворенням держави зростає значення фінансів, які спочатку визначаються як державні, а згодом – як публічні. Разом із цим формується державний апарат та спеціальні органи, наділені контрольними функціями, що призводить до появи фінансового контролю [262, с. 239]. На теренах сучасної України найперша згадка про фінансовий контроль була ще до X століття, оскільки платежі князям і данина монголо-татарським ханам спочатку здійснювалися в натуральній формі, а згодом і в грошовій, під контролем влади [262, с. 241].

М. В. Петричук наголошує, що генезис публічного фінансового контролю в Україні має свої унікальні історичні характеристики. Аналіз наукових досліджень, присвячених розвитку фінансового контролю, надає можливість виокремити наступні етапи його становлення: 1) княжий період (882–1240 роки); 2) період Гетьманщини (1649–1764 роки); 3) українські землі під імперською владою (кінець XVII – початок XX століття); 4) відродження національної державності (1917–1921 роки); 5) радянський період (1922–1991 роки); 6) становлення незалежної України (1991–1996 роки); 7) період реформ (1997–2009 роки); 8) інституційний розвиток (2010–2015 роки); 9) імплементація міжнародних стандартів та європейських норм (з 2016 року до сьогодення) [204, с. 273].

Є. Опря використовує наступну періодизацію виникнення державного фінансового контролю в Україні: 1) стародавня податкова система Київської Русі (IX–XIII ст.); 2) фіскальна система Литовсько-Польського періоду (початок XIV ст.); 3) податкова система Гетьманщини; 4) Московсько-російська фіскальна система; 5) Радянська податкова система; 6) Формування та розвиток податкової системи України (1991–2001 рр.); 7) Модернізація фіскальної системи в Україні [191, с. 376].

В. П. Попелюх здійснив періодизацію становлення інституту фінансового контролю у період до та після набуття Україною незалежності, зокрема, шляхом виокремлення наступних періодів: 1) Період Давньої Русі (IX – перша половина XIV ст.); 2) Період Литовсько-Польський (друга половина XIV – початок XVII ст.); 3) Національно-визвольний період (середина XVII – кінець XVII ст.); 4) Ранньомосковський період (кінець XVII – початок XVIII ст.); 5) Московсько-Австрійський період (середина XVIII – середина XIX ст.); 6) Російсько-національний період (початок XX ст. – жовтень 1917 р.); 7) Радянський період (з грудня 1917 р. і до 90-х рр. XX ст.); 8) Сучасний період (починаючи з 90-х років XX ст. та по цей час) [226, с. 12].

Найвідомішим першим офіційним документом, що засвідчує існування державного органу, відповідального за фінансовий контроль у Київській Русі, є збірка норм давньоруських законів «Руська правда», датована 1036–1037 роками, перший феодальний правовий кодекс, що вже містив положення, які регулювали питання фінансового контролю. Цей документ пов'язують із Ярославом Мудрим, який його уклав, а також з іменами його нащадків, що вносили корективи. Відповідно до змісту «Руської правди», княжа казна виконувала функцію сховища матеріальних цінностей і місця, куди надходили платежі та проводились виплати. Одним з основних завдань княжої казни було стягнення податків та поповнення казни для задоволення потреб держави та особистих потреб князя, який був основним розпорядником державних фінансів. Для реалізації вказаних функцій було сформовано три види фінансових органів, що виконували наступні дії: а) збирання податків; б) стягнення заставних зборів;

в)стягнення торговельних зборів [278, с. 21].

Так, вперше фінансовий контроль на українських землях був інституційно запроваджений за часів Київської Русі. Основною формою збору податків було стягнення данини, яку князь особисто збирав за допомогою озброєної дружини з населення. Жодних офіційних документів, які нормативно регулювали вказаний процес не існувало, а розмір і періодичність данини князь визначав на власний розсуд. Це нерідко призводило до повстань, одним із найвідоміших результатів яких стала загибель князя Ігоря. Згодом з'явилися посадовці, що займалися збором податків, а княгиня Ольга провела значущу податкову реформу. Ситуація з фінансовим контролем істотно не змінилася після зміщення центру української державності з Києва до Галицько-Волинського князівства, оскільки це князівство використовувало ті самі управлінські принципи, що й Київська Русь. У Московії державне управління ще не було чітко відокремлене від інших сфер діяльності, і таке розділення тільки починало формуватися. Тому говорити про окремий фінансовий контроль у цей період можна досить умовно. Однак, запровадження Іваном Грозним опричнини можна розглядати як першу спробу створення незалежного, спеціалізованого контролюючого органу для нагляду за реформами у державному управлінні. Опричники, на відміну від посадників і старост, не виконували управлінських функцій, а займалися лише виявленням противників реформ Івана Грозного і застосуванням до них репресій, що було виключно контрольною функцією [291, с. 34].

Другим періодом, який приніс суттєві зміни в управлінні державою, став час перебування українських земель у складі Речі Посполитої та період початку Московської держави. Литовсько-Польський період (друга половина XIV — початок XVIII ст.) був подібний із періодом Київської Русі, оскільки суттєвих змін у фінансовій організації на території України не відбулося. Як і раніше, всі аспекти управління залишалися зосередженими в руках князя, що було закріплено в Литовських статутах 1529 та 1566 років шляхом заборони встановлювати нових мит на дорогах, містах, мостах. Так, ранньомосковський період (кінець XVII – початок XVIII ст.) визначається також тим, що князі почали

доручати певному колу осіб управляти визначеними питаннями. Це стало основою для створення спеціалізованих центральних органів фінансового контролю, а пізніше – для формування «наказів». Накази отримували повноваження керувати чітко окресленими сферами діяльності [225, с. 224].

Початком формування публічного фінансового контролю в Україні можна вважати ухвалення Постанови Малоросійського приказу в 1622 році, що започаткував систему моніторингу за діяльністю генеральних підскарбіїв під керівництвом чиновників імператора, які займали посади в Канцелярії зборів і Рахунковій комісії за часів Російської імперії. Перші установи з функціями фінансового контролю в Російській імперії з'явилися у другій половині XVII століття. У 1654 році було створено Наказ рахункових справ для перевірки роздачі полкової платні під час війни, а також для ревізії діяльності Великої скарбниці за останні 50 років. Першим завданням цієї установи стала перевірка виплат військової платні, під час якої виявили чимало зловживань. За правління Петра I (1696–1725 рр.) було створено канцелярію, що виконувала функції фінансового управління та фінансового контролю. Накази щодо фінансового контролю щомісяця надавали до канцелярії звіти про рух казенних коштів [185, с. 98].

До перших Наказів відносилися наказ Великої скарбниці, наказ Великого приходу, наказ Нова чверть та наказ Рахункових справ. Так, у 1654 році було створено фінансово-контрольну установу – наказ Рахункових справ, що був першим органом фінансового контролю, і проіснував до 1701 року, коли його функції перейшли до Ближньої канцелярії. Компетенція наказу Рахункових справ визначалася як рахункові, розшукні й описні справи. Контрольна діяльність наказу Рахункових справ була малоефективна, оскільки полягала в перевірці звітів по витратах державних фінансів, перевірці прибуткових і видаткових книг. Також було відсутнє чітке розмежування повноважень різних органів фінансового управління і контролю, а деякі перебували у підпорядкуванні інших наказів [225, с. 224].

Згодом відбулися інституційні зміни, і функції вищого публічного

фінансового контролю були передані ревізійним колегіям. Їхні обов'язки включали ведення обліку всіх державних доходів і витрат, а також право судити осіб, звинувачених у розкраданні державних коштів. Однією з таких установ контролю стала Ближня канцелярія, заснована у 1699 році, яка займалася не лише фінансовими питаннями, але й адміністративними справами, такими як рух державних коштів, забезпечення армії та стан військових запасів. Запровадження ревізійної системи стало важливим етапом у розвитку публічного фінансового контролю. Система трансформувалась від суцільного документального контролю до ревізійної моделі, де відомства самостійно здійснювали перевірки і складали зведені звіти за результатами перевірок [185, с. 98].

За часів Запорізької Січі, а пізніше й Гетьманщини, поступово формувался механізм контролю та обліку. Як свідчать історичні джерела, в Україні виникає чітка і розвинена система управлінських та виконавчих органів, очолюваних Трибуналом. До його складу входили: 1) Генеральна Канцелярія з Верхньою Апеляцією, яка виконувала роль верховного уряду, видавала гетьманські універсали та інші важливі рішення; 2) Генеральний графський суд; 3) Генеральний земський суд; 4) Комісаріат, який здійснював ревізію підкоморських справ і разом з Дирекцією керував публічними будівлями, шляхами та переправами; 5) Скарбова канцелярія, що відповідала за національні доходи та витрати; 6) Військовий регламент, що управляв військовими питаннями; Ревізійний комітет, який проводив перевірки фінансових та військових рахунків. З 1654 року контроль за фінансовою системою Гетьманщини здійснював гетьманський підскарбій [267, с. 43].

Справляння податків поступово відходило у минуле. Варто відзначити, що епоха Гетьманщини дала потужний імпульс розвитку державності на українських землях, однак процес національного відродження був перерваний. Підпорядкованість іншим державам впливала на всі сфери, зокрема і зумовлювала неможливість ведення власної фінансової політики. Так, у 1710 році в одній із перших європейських конституцій – Конституції Пилипа Орлика – було введено нову систему фінансового контролю. Згідно з нею, у кожному

полку обирали двох підскарбіїв, підзвітних генеральному підскарбію. На ці посади могли претендувати лише заможні громадяни. З метою забезпечення їхньої незалежності, підскарбіїв обирали загальним рішенням військової старшини, полковника та громади. Їхніми обов'язками було обліковувати доходи полку від податків і приватних осіб, проводити контроль за витратами та щорічно звітувати про свою діяльність. Щоб забезпечити справедливість і незалежність бюджетного процесу, полковникам заборонялося втручатися у формування скарбниць [135, с. 15].

В історії України середина XVII століття характеризується національно-визвольною війною та укладенням договорів із Російською імперією, які визначали подальші відносини між країнами. Дослідження фінансового права під час цього періоду майже не проводилися. Підписані угоди в 1654–1664 роках зумовили формування в Україні власних органів управління, зокрема митних і фіскальних. Головною посадою в системі правосуддя та публічного управління був гетьман, якого обирали на Раді старшин і погоджували з царським урядом. До старшинської ради входили представники козацької еліти: генеральний писар, генеральний суддя, генеральний підскарбій та інші [225].

На території України 2 квітня 1918 року було створено перший орган публічного фінансового контролю як відділ фінансового контролю. Згодом вказаний орган був переформований на Секретаріат державного контролю, а пізніше – на комісаріат Державного контролю УРСР. До складу комісаріату спочатку входила Верховна соціалістична інспекція, яка була заснована в січні 1919 року, а в травні 1919 року стала окремим Народним комісаріатом радянської соціалістичної інспекції. Народний комісаріат Державного контролю займався питаннями загальної, фінансово-промислової, адміністративно-освітньої, військової діяльності, а також контролем за сільським господарством, транспортом і зв'язком. Свою роботу Народний комісаріат Державного контролю виконував через попередні, фактичні та подальші ревізії. Вказаний орган перевіряв кошториси, господарсько-оперативні плани, грошовий обіг та обіг матеріальних цінностей, а також контролював правильність ведення

бухгалтерії та звітності. До повноважень Народного комісаріату державного контролю входила боротьба з недоліками та зловживаннями. Органи державного фінансового контролю активно працювали над удосконаленням ревізійної діяльності, намагаючись збільшити її дієвість [39, с. 147].

У 1920-х роках діяльність контрольних установ мала на меті підвищення ефективності використання фінансових ресурсів, їхнє цільове спрямування і економію. У 1930-х роках вводиться обов'язкова реєстрація та затвердження у фінансових органах штатів установ, ставок заробітної плати, а також кошторисів витрат на управлінські апарати. Основні форми контролю в цей час включали обстеження, фактичні та документальні ревізії [99, с. 73] .

25 лютого 1920 року уряд України видав постанову «Про реорганізацію всіх установ Державного контролю в Україні», яка поширювала на Україну дію «Положення про Робітничо-селянську інспекцію РРФСР». Усі органи Державного контролю УРСР були реорганізовані в єдиний орган соціалістичного контролю – Всеукраїнську робітничо-селянську інспекцію, до діяльності якої залучалися робітники та малозабезпечені селяни. У Всеукраїнській робітничо - селянській інспекції було створено кілька інспекцій: фінансово-кредитну, народного господарства, лісозаготівельну, постачання, культурно-освітню, адміністративну, транспортну, а також військовий відділ. Відділи інспекцій, що діяли в 1920 році, не були структуровані за галузевими напрямками, що значно ускладнювало їх управління через велику кількість підрозділів. Відсутність чітких планів роботи змушувала інспекційні відділи намагатися контролювати всю діяльність державних органів, що не дозволяло їм зосередитися на аналізі найважливіших питань. Тому на початку 1921 року структура губернської робітничо-селянської інспекції була спрощена: утворено чотири основні відділи – загальний, культурно-адміністративний, фінансово-економічний та бюро скарг. Губернські робітничо-селянські інспекції відповідали за ревізію та контроль діяльності всіх губернських радянських установ, а також керували роботою повітових робітничо-селянських інспекцій [324, с. 87].

Офіційно встановленою датою заснування радянських органів фінансового контролю вважається 23 жовтня 1923 року, коли ВЦВК і РНК прийняли постанову про формування таких органів у системі Наркомфіну СРСР. Ця постанова передбачала створення Фінансово-контрольного управління з місцевими підрозділами. Положення про Фінансово-контрольне управління було затверджене 21 грудня 1923 року. Згідно з Конституцією СРСР (стаття 9), фінансовий контроль мали здійснювати всі органи виконавчої влади й державного управління, включаючи Верховну Раду СРСР, Раду Міністрів СРСР, Комітет народного контролю, Міністерство фінансів, Державний банк та місцеві фінансові органи. Така кількість контрольних органів призводила до збільшення перевірок, дублювання функцій і зростання документообігу [185 с. 99].

На початку 1933 року Фінансово-контрольне управління було трансформовано на фінансово-бюджетну інспекцію, яка функціонувала до 1937 року. У жовтні 1937 року в складі Наркомфіну СРСР почали створюватися спеціалізовані Контрольно-ревізійні управління, положення про які затверджувались урядом. Контрольно-ревізійні управління отримали повноваження проводити документальні ревізії у всіх наркоматах, відомствах, організаціях та установах. Система була централізованою: ревізорів у радянських республіках, а також керівників ревізійних органів у областях, автономних республіках і великих містах призначало і звільняло саме Контрольно-ревізійне управління Наркомфіну СРСР. Фінансування апарату здійснювалося за рахунок загальносоюзного бюджету. Така система забезпечувала повний контроль з боку міністерств, відомств та партійних органів над усіма підприємствами та організаціями, зосереджуючи зусилля на численних перевірках і обстеженнях [209, с. 126].

Так, О. О. Дорошенко виокремлює кілька етапів формування органів, які проводять фінансовий контроль, зокрема в Українській РСР: 1) контроль здійснювався Народним комісаріатом робітничо - селянської інспекції, підпорядкованим Всеукраїнському центральному виконавчому комітету та Раді народних комісарів УРСР (1919–1930 рр.). До складу комісаріату входили

комісії і відділи для проведення фактичних і документальних ревізій, боротьби з хабарництвом тощо; 2) ліквідація Народного комісаріату робітничо - селянської інспекції і передача його функцій Комісії партійного контролю при ЦК ВКП(б) та Комісії радянського контролю при Раді народних комісарів СРСР (1930–1937 рр.); 3) створення Контрольно-ревізійного управління у складі Народного комісаріату фінансів; 4) фінансові органи на місцях підпорядковувалися Контрольно-ревізійному управлінню Міністерства фінансів СРСР (1937–1956 рр.); 4) формування розгалуженої мережі Контрольно-ревізійних управлінь на місцях з підпорядкуванням Міністерству фінансів УРСР (з 1956 р.) [99, с. 72].

Після проголошення незалежності в Україні система фінансового контролю фактично сформувалася на основі командно - адміністративної системи управління, яка через високу централізацію управлінських органів зосереджувалася на політичних функціях контролю та його масовості. Це негативно вплинуло на компетентність і об'єктивність органів, що проводять фінансовий контроль, що призвело до поступового відходу від проведення процедури ефективного фінансового контролю та видозміну його лише на формальний. Як наслідок, темпи економічного розвитку почали сповільнюватися. З розвитком ринкових відносин почали створюватися нові органи публічного контролю. Лише через декілька років були засновані Рахункова палата, Міжвідомча комісія з питань демонополізації економіки, Ліцензійна палата, Державне казначейство України тощо [84, с. 61].

Так, В. А. Бортняк пропонує у розвитку системи публічного фінансового контролю за часів незалежної України виокремити три ключові періоди: 1) період формування (1990-1997 рр.); 2) період інституційного розвитку (1998-2005 рр.); 3) період гармонізації відповідно до європейських стандартів (з 2005 року до теперішнього часу) [39, с. 147].

Також Л. В. Дікань, І. О. Шевченко, Є. В. Дейнеко, Д. В. Калінкін виокремлюють наступні етапи розвитку публічного фінансового контролю в умовах незалежної України: 1) етап становлення (1990–1997 рр.) - були створені базові умови для формування системи фінансового контролю та мережі органів

контролю, закріплено конституційні та законодавчі гарантії функціонування вказаних органів, розпочато розподіл обов'язків між органами державної влади та місцевого самоврядування, а також створено інфраструктуру незалежного контролю, забезпечено кадрове, інформаційне та методичне підґрунтя; 2) етап удосконалення (1998–2005 рр.) запроваджено реформи для подальшого розвитку органів фінансового контролю, оптимізації та підвищення їх ефективності, затверджено стратегію розвитку системи державного фінансового контролю, який проводять органи виконавчої влади; 3) етап реформування (2005–2011 рр.) – відбулося радикальне реформування існуючої системи фінансового контролю, розроблено та затверджено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю 4) етап радикального реформування (з 2012 р. до сьогодні) – створено та затверджено Концепцію і стратегію реалізації державної політики з реформування системи державного фінансового контролю [92, с. 15].

Реформування системи публічного контролю в Україні, що розпочалася на початку XXI століття, мала враховувати пріоритети національної внутрішньої та зовнішньої політики України, зокрема інтеграцію України в європейський політичний, економічний і правовий простір. Так, у 2015 році відбулися важливі події, в тому числі для розвитку фінансового контролю, а саме підписання та ратифікація Угоди про асоціацію між Україною, Європейським Союзом та Європейським співтовариством з атомної енергії, що стало визначальним кроком до євроінтеграції України. Вказана угода надала Україні інструменти та орієнтири для здійснення реформ, зокрема у сфері фінансового управління. Формування нової моделі соціально-економічного розвитку країни викликало необхідність розробки концепцій реформ у різних секторах публічного управління, зокрема у сфері управління публічними фінансами й фінансового контролю. Також в країнах Європейського Союзу існують різні підходи до організації публічного фінансового контролю. Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (далі - INTOSAI), що діє під егідою ООН, а також її країни - члени при проведенні фінансового контролю керуються Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів, яка закріплює

основні демократичні та незалежні підходи до контролю [221, с. 20].

Як наслідок, з розпадом СРСР одночасно припинили функціонувати багато державних інституцій, включаючи ті, що відповідали за публічний фінансовий контроль. У першу чергу були ліквідовані система народного контролю, система партійного контролю, профспілкового контролю, контролю з сторони комсомолу та громадських організацій. Розпад командно - адміністративної системи призвів до значного зниження ролі міністерств і відомств в управлінні галузями та видами діяльності. Як результат, система внутрішньовідомчого контролю фактично припинила існування, а контрольно-ревізійні управління при міністерствах або були ліквідовані, або залишалися лише формально [181, с. 337].

В умовах, що склалися в країні, значно виросла кількість випадків зловживань коштами держави. Бюджетні асигнування та видатки практично не підлягали належному державному фінансовому контролю. Корупційний рівень зріс настільки, що виникла нагальна потреба у відновленні системи публічного фінансового контролю. У цей період розвиток системи відбувався за трьома основними напрямками: посилення ролі контрольно-ревізійного управління та підвищення авторитетності у його статусі; зміцнення ролі органів правоохоронної діяльності та підвищення їхнього статусу; делегування функцій проведення державного фінансового контролю органам зі спеціальним правовим статусом, таким як Національний банк, Державна податкова адміністрація, Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку, Державна митна служба та інші. Водночас, як наголошує В. Ф. Піхоцький, на початку вказаного етапу розвитку публічного фінансового контролю та вирішення проблеми щодо формування незалежного органу публічного фінансового контролю та посилення службового контролю на рівні вищих органів державної влади не піднімалось, що одразу стало наслідком відхилення України від стандартів Європейського Союзу [217, с. 82].

Також доцільно звернути увагу, що з огляду на вищевикладене, передумови становлення публічного фінансового контролю на території України

тісно пов'язані зі становленням України як незалежної держави. Тому початком сучасного етапу розвитку публічного фінансового контролю доцільно вважати дату проголошення незалежності України – 24 серпня 1991 року, а нормативно-правовою основою фінансового контролю України складають нормативно-правові акти, які регулювали повноваження, завдання та функції органів, що проводять фінансовий контроль, а саме податкової служби, Національного банку, Державної контрольно-ревізійної служби, Комітету з нагляду за страховою діяльністю та Рахункової палати.

Поміж іншого, у 1993 році було ухвалено Закон України «Про Державну контрольно-ревізійну службу України», яким було посилено правовий статус вказаного органу фінансового контролю, основним завданням якого було визначено проведення фінансового контролю за витратами бюджетних коштів незалежно від установи чи місця їх витрачання. Головне контрольно-ревізійне управління отримало можливість самостійно планувати свою діяльність та лише погоджувати плани із Міністерством фінансів України. По суті, служба набула автономії від Міністерства, яка поступово розширювалася завдяки новим законодавчим актам. З часом Головне контрольно-ревізійне управління почало отримувати завдання на перевірки безпосередньо від Міністерства фінансів України, а також самостійно вирішувати кадрові питання. Вказаний Закон трансформував контрольно-ревізійну службу на центральний орган державного фінансового контролю з широкими повноваженнями і високим рівнем автономності [228].

Наступний етап становлення системи публічного фінансового контролю в Україні починається зі створення Рахункової палати у 1996 році на основі статті 98 Конституції України, ухваленої 28 червня 1996 року. Конституцією України було визначено, що саме Рахункова палата проводить контроль за використанням коштів державного бюджету від імені Верховної Ради України [136].

З 1997 року Рахункова палата функціонує як постійний орган державного зовнішнього фінансового контролю. 11 липня 1996 року Верховна Рада України

прийняла Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» [48, с. 222].

Так, Конституція України, надала Рахунковій палаті конституційний статус органу, що діє від імені Верховної Ради та контролює використання коштів державного бюджету. Однак положення Конституції України не дозволяли Рахунковій палаті здійснювати повноцінний контроль за виконанням бюджету в цілому, оскільки дохідна частина бюджету залишалася поза сферою її впливу, хоча вона є важливою складовою бюджетного процесу. виправити ситуацію можна було лише шляхом внесення змін до Конституції України з подальшим доопрацюванням Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України». 17 січня 2002 року, вперше в історії українського парламенту, конституційною більшістю було ухвалено Закон «Про внесення змін до статті 98 Конституції України». Згідно з ним, парламентський контроль за формуванням та виконанням державного бюджету і місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій від імені Верховної Ради здійснює Рахункова палата України. Таким чином, поправка до статті 98 Конституції надала Рахунковій палаті повноваження контролювати не лише використання бюджетних коштів, але й формування доходної частини державного та місцевих бюджетів, зокрема у частині фінансування місцевих адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень. Однак, Президент України наклав вето на цю поправку. Лише 8 грудня 2004 року Верховна Рада ухвалила Закон № 2222-IV, яким стаття 98 Конституції була змінена на: «Контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної Ради здійснює Рахункова палата» [78, с. 38].

Вивчення сучасного стану організації та дії системи публічного фінансового контролю в Україні виявив ряд невирішених проблем. Серед головних проблем – відсутність систематизованої і повної нормативно-правової бази, зокрема загальних стандартів фінансового контролю, необхідність реформування організаційних структур органів, що проводять фінансовий

контроль, а також коригування напрямів їхньої діяльності. Крім того, методологічні основи публічного фінансового контролю не відповідають сучасним вимогам, а органи фінансового контролю стикаються з низьким матеріально-технічним і фінансовим забезпеченням. Ці проблеми значно гальмують розвиток ефективної системи державного фінансового контролю.

Слід зазначити, що одним із головних факторів відсутності цілісної системи публічного фінансового контролю є недосконалість нормативно-правової бази. На цей час система функціонує без основоположного закону, який би регулював ключові терміни у цій сфері, встановлював чіткий розподіл завдань, функцій та повноважень між органами державного внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю, визначав взаємовідносини між суб'єктами контролю і підконтрольними об'єктами, а також забезпечував відповідальність і незалежність уповноважених осіб. При цьому чинні закони та нормативні акти часто неузгоджені між собою.

Так, у 2005 році було зроблено спробу змінити систему публічного фінансового контролю відповідно до стандартів Європейського Союзу. Кабінет Міністрів України затвердив Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005–2009 роки, яка мала на меті змінити підходи до фінансового контролю відповідно до норм Європейського Союзу та вдосконалити законодавство в цій сфері. Спочатку Концепція була розрахована на п'ятирічний період, але пізніше, з урахуванням рекомендацій Світового банку, її дію продовжили до 2017 року [139, с. 89].

Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 09 грудня 2010 року №1085/20102 було реорганізовано Головне контрольно-ревізійне управління України та створено Державну фінансову інспекцію України. Згодом Указом Президента України від 23 квітня 2011 року № 499/20113 було затверджено Положення про Державну фінансову інспекцію України. Проте після видачі вказаних указів виникла неузгодженість між Указом Президента «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади», яким, зокрема, утворено Державну фінансову

інспекцію замість Головного Контрольно-ревізійного управління та Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», де у статті 1 було визначено, що структура державної контрольно-ревізійної служби складається з Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах і районах у містах. Доцільно зауважити, що створення нового суб'єкта державного фінансового контролю Державної фінансової інспекції стало важливим кроком до вдосконалення системи публічного фінансового контролю, що приніс позитивні зміни щодо завдань та функцій суб'єктів фінансового контролю [66, с. 100].

У подальшому, була створена Державна аудиторська служба України у зв'язку з реорганізацією Державної фінансової інспекції відповідно до постанови Кабінету Міністрів України №686 від 28 жовтня 2015 року в межах програми з оптимізації системи органів виконавчої влади. Створення Державної аудиторської служби України було викликане необхідністю розвитку превентивних заходів публічного фінансового контролю та оперативного проведення доревізійних перевірок витратної частини державного бюджету [140, с. 165].

Згідно з Концепцією реалізації державної політики у сфері реформування системи публічного фінансового контролю до 2020 року, затвердженою Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 року №310-р, запропоновано шляхи вирішення проблем реформування публічного фінансового контролю та діяльності Державної аудиторської служби шляхом реалізації наступних завдань: 1) створення уніфікованої нормативно - методологічної бази та стандартизація процедур публічного фінансового контролю; 2) посилення дієвості інспекційної діяльності шляхом зосередження зусиль Державної аудиторської служби на найбільших фінансових ризиках; 3) удосконалення інформаційного забезпечення через розробку механізмів взаємодії між державними органами та органами місцевого самоврядування та

створення інтегрованої автоматизованої бази даних; 4) запровадження системи запобіжників для ефективного контролю в умовах децентралізації на місцевому та регіональному рівнях; 5) розвиток кадрового потенціалу Державної аудиторської служби. Усі ці завдання знайшли відображення у Плані заходів з реалізації Концепції, затвердженому Розпорядженням Кабінету Міністрів від 24 жовтня 2018 року №841-р. Особливу увагу Концепція приділяє реформуванню державного внутрішнього фінансового контролю, який включає систему контрольних - аналітичних заходів, спрямованих на підвищення дієвості управління фінансами держави через аудит, внутрішній контроль та інспекцію. Основний акцент зроблено на зміну підходів: від репресивного інспектування та накладення санкцій до попереджувального внутрішнього контролю. Такий підхід передбачає запобігання порушенням, а також надання внутрішніми аудиторами незалежних рекомендацій для оптимізації управління фінансовими ресурсами. Окрім того, Концепція визначає напрями розвитку системи державного фінансового контролю на різних рівнях управління та передбачає посилення інституційної спроможності Державної аудиторської служби [138].

У 2021 році була схвалена Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки разом із планом її реалізації. У документі зазначено такі ключові моменти щодо заходів відносно вдосконалення системи державного фінансового контролю: 1) впровадження внутрішнього контролю, спрямованого на посилення відповідальності керівників за управління і розвиток установи в цілому; 2) посилення ефективності, спроможності та незалежності внутрішнього аудиту; 3) підвищення інституційної спроможності центрального підрозділу гармонізації Міністерства фінансів. Стратегія визначає мету розвитку фінансового контролю, а саме удосконалення системи публічного фінансового контролю, яка сприятиме дієвому публічному управлінню, виявлятиме і попереджатиме порушення вимог законодавства та неефективне використання фінансових і матеріальних ресурсів на державному та місцевому рівні [79].

Кабінетом Міністрів України було прийнято ряд суперечливих рішень.

Так, 19 лютого 2020 року було створено замість Державної аудиторської служби Офіс фінансового контролю. Проте, вказаний орган діяв лише декілька місяців і вже 20 травня 2020 року Кабінет Міністрів України прийняв постанову про ліквідацію Офісу фінансового контролю та відновлення діяльності Державної аудиторської служби [238].

В останній редакції Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» визначено у статті 1, що здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, тобто Державна аудиторська служба України [242].

Отже, історичні передумови виникнення фінансового контролю можна розглянути як результат еволюції економічних відносин, соціальних формацій і потреби в регулюванні та управлінні потоками фінансових ресурсів. Становлення фінансового контролю є важливим кроком у розвитку будь - якої економічної системи. На основі аналізу поглядів науковців можна виділити такі ключові історичні передумови виникнення фінансового контролю: 1) колективізація праці та господарювання - із переходом від індивідуальної праці до колективної виникла необхідність у більш чіткій організації обліку й контролю за ресурсами та їх використанням, що стало основою для розвитку систем контролю за виробничими процесами; 2) необхідність управління ресурсами - у міру розвитку суспільних формацій зросла потреба в регулюванні обсягів виробництва, споживання й збереження ресурсів, з появою великих господарських об'єктів та державних структур виникла потреба у прозорості й контролі за фінансовими потоками; 3) поява грошей і розвиток товарно-грошових відносин - введення грошей в економічний обіг створило нові можливості, але й вимагало впровадження систем контролю за фінансовими операціями, що стало важливою частиною економічного управління; 4) формування державних структур - перші державні утворення потребували ефективних механізмів контролю для забезпечення справедливого розподілу

ресурсів, фінансування державних функцій та управління державними доходами; 5) розвиток продуктивних сил і технологій - прогрес у виробництві та нові технології привели до необхідності удосконалення фінансового контролю, оскільки складні економічні системи вимагали точнішого моніторингу й регулювання фінансових потоків; 6) зміна суспільно-економічних формацій - кожна нова економічна формація (від рабовласництва до капіталізму) приносила зміни у способах управління та контролю, що обумовлювало необхідність оновлення систем обліку й фінансового контролю; 7) глобалізація та інтеграція іноземних практик - взаємодія з іншими країнами, розвиток міжнародної торгівлі та інтеграція світових методик фінансового контролю сприяли удосконаленню національних систем контролю; 8) поява нових економічних суб'єктів і методів управління - розвиток корпоративного управління, створення великих компаній і глобальних фінансових організацій зробили фінансовий контроль необхідним для забезпечення прозорості та ефективності економічної діяльності.

Таким чином, фінансовий контроль розвивався на основі соціально-економічних змін і потреб управління фінансовими ресурсами в міру ускладнення економічної системи, що підвищувало вимоги до методів управління та обліку.

1.2. Поняття та зміст державного зовнішнього фінансового контролю

Теоретичний аспект дослідження правових основ державного зовнішнього фінансового контролю потребує детального та цілеспрямованого аналізу. Вказане вимагає визначення системи ключових категорій, тому доцільно почати з розгляду поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» як основного елемента досліджуваного предмета.

Безсумнівно, перш ніж аналізувати державний зовнішній фінансовий контроль, доцільно спершу зосередитися на понятті «контроль» та його історичному розвитку. Спочатку термін «контроль» трактувався як перевірка правильності та достовірності документів, пізніше – як оцінка відповідності дій

встановленим цілям та чинному законодавству. Згодом поняття «контроль» охоплювало також аналіз відхилень та виявлення їх причин [232, с. 21].

Так, в тлумачному словнику української мови визначено, що термін «контроль» має походження від французького слова *controle*, що означає вторинний або зустрічний запис для перевірки основного запису [20].

Водночас І. В. Ващенко робить висновок, що поняття «контроль» бере початок від латинських слів *rola* – документ або згорток паперу із записами, та *contra* – протиставлення, яке спрямоване проти тверджень, що містяться в документі [44, с. 7]. Вчена зауважує, що такі терміни як «контроль», «управління», «спостереження», «аналіз» і «порівняння», функціонально пов'язані між собою, але мають принципові відмінності. Серед вчених наявні різні наукові позиції відносно тлумачення вказаних понять [44, с. 8].

Поняття «контроль» має складне значення і зазвичай асоціюється з системою спостереження та перевірки певних процесів або об'єктів. Так, в словнику іншомовних слів термін «контроль» визначено як перевірка, облік, спостереження за чим-небудь або особи, що перевіряють діяльність. Таким чином, контроль можна розуміти як спостереження та перевірку, спрямовану на виявлення, попередження та припинення небажаних чи протиправних дій.

Юридичний енциклопедичний словник визначає «контроль» як одну з форм здійснення владних повноважень, що забезпечує дотримання встановлених норм. Однак у чинному законодавстві термін «контроль» не визначено, що зумовлює постійні дискусії серед науковців. Дослідники пропонують різні підходи до визначення цього терміну, виділяючи окремі аспекти та ознаки контролю. Багато з них сходяться на думці, відповідно до якої контроль є однією з функцій управління, яка забезпечує систему спостереження за діями підконтрольного об'єкта для оцінювання дієвості рішень у сфері публічного управління. З огляду на це, доцільно розглянути різноманітні погляди вчених з цього питання [46, с. 68].

Сучасні вчені мають різні думки щодо тлумачення змісту терміну «контроль», а саме В. В. Кур'янов пропонує їхні підходи згрупувати в три

основні групи: 1) перший підхід - визначення поняття «контроль» як процесу або явища. Вказаний підхід підтримують І. Дрозд, В. Жила, Ф. Бутинець, С. Бардаш, Н. Малюга, Н. Петренко, В. Шевчук; 2) другий підхід - визначення поняття «контроль» як елемента публічного управління. Вказаний підхід підтримують Т. Литвинчук та М. Пушкар; 3) визначення поняття «контроль» як відповідної системи. Вказаний підхід підтримують В. Лушкін, В. Понікаров, І. Ялдіні, А. Ачкасов та Т. Білуха [147].

З огляду на вищевикладене, вважаємо за доцільне поняття «контроль» визначити як одну з управлінських функцій, яка становить систему спостереження і моніторингу за діями підконтрольного об'єкта для оцінювання ефективності ухвалених рішень щодо управління.

Як наслідок, особливості тлумачення терміну «державний контроль» здебільшого досліджувалися представниками різних галузей права. Термін «державний контроль» доцільно розглядати як багатогранне явище, залежне від напрямку застосування та рівня, на якому він здійснюється. З огляду на це, термін «державний контроль» можна трактувати як функцію, процес чи вид суспільних відносин. Відповідно термін «державний контроль» розглядають у вузькому та широкому значенні: у вузькому сенсі поняття означає контроль як державну функцію, один із напрямів її діяльності, тоді як у широкому – охоплює суспільні відносини, що виникають між визначеними учасниками щодо конкретного об'єкта для забезпечення дотримання правових норм.

В. Б. Авер'янов вважає, що державний контроль у широкому сенсі являє сукупність політичних, економічних та ідеологічних процесів, які гарантують стабільність суспільства й державного устрою, соціальний порядок та вплив на колективну й індивідуальну свідомість, а у вузькому значенні державний контроль це діяльність органів державної влади, яка включає перевірку й нагляд за підконтрольними об'єктами за допомогою визначених форм, методів та процедур [51, с. 429].

В. А. Ліпкан зробив вагомий висновок щодо сутності державного контролю, зазначивши, що державний контроль, перш за все, має на меті

виконання цілей функціонування державних органів, забезпечення умов для здійснення прав та інтересів, гарантованих законом, людини і громадянина. Вказане вище забезпечується через організацію дієвого державного контролю за дотриманням вимог нормативно-правових актів, а також шляхом здійснення відповідних заходів для усунення порушень та запобігання їм у майбутньому [156, с. 7].

В. М. Гаращук вважає, що державний контроль охоплює дії, спрямовані на перевірку діяльності всіх державних інституцій без винятку, а також контроль у сфері публічного управління. Головною метою державного контролю є аналіз взаємовідношення між суб'єктами публічного управління задля забезпечення законності та дисципліни в їхній діяльності [58, с. 204].

Якщо звернути увагу на адміністративно-правову доктрину, то «державний контроль» визначають як функцію, форму, метод та принцип. Так, С. Г. Стеценко під державним контролем тлумачить функцію державного управління, зміст якої становить оцінка правомірності дій підконтрольного об'єкта, здійснювану відповідними органами влади [289, с. 196].

О. Ф. Андрійко описує державний контроль як функцію держави, яка включає спостереження та аналіз діяльності всіх суб'єктів суспільних відносин на відповідність встановленим державою нормам, а також коригування відхилень від цих норм [24, с. 2].

За словами О. М. Бандурки державний контроль є принципом, що передбачає забезпечення законності, дисципліни, порядку, організованості, а також прав і свобод громадян у процесі діяльності держави [26, с. 215].

Також Р. О. Ємець форми державного контролю тлумачить як способи, встановлені правовими нормами, за допомогою яких органи влади та посадові особи реалізують свої контрольні повноваження для виконання встановлених завдань [105, с. 12].

У свою чергу, О. Ф. Андрійко зазначає, що методи державного контролю включають тактичні прийоми, що встановлюються органами контролю для досягнення цілей та необхідного впливу на об'єкт контролю [23, с. 172].

Отже, поняття «державний контроль» визначають як важливу функцію публічного управління, що здійснюється через уповноважені державні органи та їх посадовими особами у суворих рамках закону, що призводить до конкретних юридичних наслідків. Завдяки державному контролю можливо отримати достовірну й точну інформацію про стан фактичних справ на підконтрольному об'єкті, що дотримання норм законів і дисциплінарні порушення, а також щодо процедури виконання конкретних рішень і дотримання отриманих рекомендацій. Вказане надає можливість оперативно вживати превентивні заходи з метою запобігання, виявлення та припинення правопорушень [269, с. 115].

Розуміння терміну «фінансовий контроль» формувалось протягом еволюційного розвитку суспільства. В умовах сьогодення серед представників науки фінансового права виникли різні погляди до тлумачення терміну «фінансовий контроль».

Аналіз наукової літератури показує, що для детального дослідження державного зовнішнього фінансового контролю необхідно спершу розглянути термін «фінансовий контроль». Фінансовий контроль є універсальним явищем, зміст якого розкривається через його взаємозв'язок із галуззю застосування та функціонування фінансів.

Як зауважує О. А. Шевчук, протягом останніх років проводиться активне дослідження інституту та наукової категорії «фінансовий контроль», а саме: 1) дослідження поняття «фінансовий контроль» як інституту галузі фінансового права; 2) дослідження поняття «фінансовий контроль» у якості категорії економіки; 3) дослідження поняття «фінансовий контроль» у вигляді теорії діяльності контролю; 4) дослідження поняття «фінансовий контроль» як інституту в сфері рахунково-ревізійної діяльності [316, с. 233].

М. В. Петричук виділяє два ключові аспекти поняття «фінансовий контроль» у наукових дослідженнях. Відповідно до першого аспекту під поняттям «фінансовий контроль» визначено регламентовану законодавством діяльність органів, уповноважених на проведення фінансового контролю, їх представників та структурних підрозділів, а також уповноважених осіб, яка

здійснюється на основі чинних правових актів. Ця діяльність спрямована на визначення фактичного стану фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкта та забезпечення дотримання дисципліни у фінансовій сфері, дотримання законів під час здійснення діяльності, ефективності в управлінні, формуванні, розподілі та використанні фінансових ресурсів для соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин. Так, фінансовий контроль – це перевірка фінансово-господарських операцій на відповідність вимогам законодавства. У другому аспекті вчений пропонує розглядати поняття «фінансовий контроль» як діяльність, передбачену чинним законодавством, яка здійснюється державними, галузевими та регіональними органами, саморегульованими організаціями, громадськістю та суб'єктами господарювання. Ця діяльність спрямована на контроль за дотриманням фінансових планів, своєчасністю та повнотою надходжень у фонди фінансових ресурсів, а також на забезпечення ефективності та законності їх використання [205, с. 477].

Я. В. Шашенок зазначає, що наукова категорія «фінансовий контроль» у якості правового інституту у фінансовому праві розглядається вченими з різних позицій: 1) як комплексна система, що охоплює державні та недержавні контролюючі органи в економічному секторі, діяльність яких спрямована на забезпечення економічної безпеки держави та захист суспільних інтересів; 2) як прояв публічного фінансового контролю, водночас не завжди звертають увагу на характеристики понять «державний контроль», подвійної природи поняття «контроль» і категорії «фінанси», з огляду на публічність фінансових правовідносин. Вчена підкреслює, що різні підходи до тлумачення фінансового контролю пов'язані з тим, що вказаний термін досліджують як представники економічної науки, що сприймають поняття «фінансовий контроль» як багатокomпонентну систему, так і науковці у сфері фінансового права, які акцентують увагу на публічному аспекті фінансів, що є ресурсами держави, і розглядають фінансовий контроль як інструмент управлінської функції перевірки [313, с. 138].

С. Є. Федоров під науковим поняття «фінансовий контроль» визначає фінансово-правову категорію та елемент публічного управління, основним завданням якого є здійснення уповноваженими органами публічної влади чи місцевого самоврядування діяльності, суворо регламентованої правовими нормами. Ця діяльність спрямована на перевірку відповідності дій об'єктів фінансового контролю чинному законодавству в сфері використання та перерозподілу публічних грошових фондів для задоволення інтересів держави, територіальних громад та громадян як учасників публічних правовідносин [297, с. 210].

Професор Л. А. Савченко фінансовий контроль визначає як діяльність державних органів та недержавних організацій, які мають відповідні повноваження, які мають на меті забезпечення дотримання законів, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових активів держави [264, с. 26].

На думку Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупратого фінансовим контролем є комплексна, послідовна фінансова та правова діяльність органів та осіб, які уповноважені на проведення фінансового контролю, що ґрунтується на нормах чинного законодавства, зміст якої становить встановлення стану фактичних справ на об'єкті фінансового контролю щодо його фінансової та господарської діяльності та ціль якої полягає у забезпеченні відповідності законодавству, дотримання фінансової дисципліни та забезпечення раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження фінансових активів з метою дієвого соціального та економічного розвитку усіх суб'єктів публічних фінансово-правових відносин [80, с. 304].

Також відносно наукової категорії «державний фінансовий контроль», то серед представників науки фінансового права також зустрічаються різні підходи до його тлумачення.

Ю. І. Пивовар поділяє наукові підходи щодо тлумачення поняття «державний фінансовий контроль» на наступні групи: 1) контрольна функція публічного управління; 2) спосіб раціонального використання грошових

ресурсів, оскільки недоцільно обмежувати контроль лише методами забезпечення законності та фінансово-бюджетної дисципліни; 3) як контрольно-ревізійну діяльність; 4) як метод оцінювання досягнення поставленої мети. Вказані підходи вчених демонструють зміст терміну «державний фінансовий контроль», але для повноцінного визначення його змісту, необхідно проаналізувати вказану категорію детальніше [208, с. 9-10].

У вітчизняній науці науковій категорії «державний фінансовий контроль» характерний складний зміст та багатогранні аспекти прояву. Як наслідок, М. М. Бліхар виокремлює кілька основних позицій до визначення змісту терміну «державний фінансовий контроль», а саме: 1) управлінський підхід – полягає в оцінювання дієвості публічного управління на всіх стадіях бюджетного процесу; 2) функціональний підхід – полягає у контролі за формуванням, розподілом і використанням грошових ресурсів держави та муніципальних органів; 3) цільовий підхід – спрямований на підтримання загальнодержавного і регіонального соціально-економічного розвитку, а також моніторинг за дотриманням законності, ефективності й доцільності формування, розподілу та використання фінансових ресурсів; 4) правовий підхід – полягає у діяльності органів фінансового контролю уповноважених на виявлення порушень у сфері господарської діяльності, фінансової та податкової дисципліни, а також із вжиттям превентивних заходів з метою уникнення порушень правових норм [35, с. 20].

П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, В. Т. Александров та О. І. Назарчук під поняттям «державний фінансовий контроль» тлумачать особливу функцію державного управління. Її виконання передбачає встановлення правових норм, що регламентують порядок розпорядження грошовими активами суб'єктів господарювання, проведення моніторингу або інших контрольних заходів щодо дотримання вказаних норм, виявлення правопорушень у використанні грошових ресурсів, їхнє усунення, припинення незаконних фінансових операцій, а також вжиття заходів для відшкодування завданих вказаними діями збитків [61, с. 22].

Л. В. Лисяк же наукову категорію «державний фінансовий контроль» визначає як систему спостереження, дослідження і моніторингу, засновану на знаннях, яку здійснюють органи, уповноважені на проведення фінансового контролю з метою гарантування дієвого функціонування, розвитку та використання власності держави, зокрема бюджетних і позабюджетних фінансових ресурсів. Державний контроль також включає перевірку правильності рішень у сфері управління, своєчасне виявлення необґрунтованих відхилень від встановлених вимог та їх врахування згідно з положеннями чинних законодавчих актів [152, с. 203].

Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий державний фінансовий контроль тлумачать як різновид фінансового контролю, який проводиться уповноваженими на його проведення державними органами та полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання норм чинного законодавства на об'єктах фінансового контролю, забезпечуючи законність, фінансову дисципліну та раціональне використання активів у процесах їх мобілізації, розподілу, володіння, розпорядження та відчуження. Також, контроль охоплює активи, пов'язані з пільгами щодо платежів до бюджетів, державних позабюджетних фондів і кредитами під гарантії Кабінету Міністрів України [80, с. 300].

С. Рябухін розглядає під державним фінансовим контролем визначає діяльність особи, зумовлену об'єктивними потребами, основна мета якої – оцінка відхилень фактичних показників, що відображають дії держави у фінансово-економічній сфері, від встановлених норм. Вчений підкреслює, що вказаний вид контролю не можна сприймати лише як механізм відстеження окремих складових чи всього бюджетного процесу, а це також аналіз і моніторинг суспільного та економічного стану, що має на меті визначення фінансових ефективних результатів від використання публічних фінансових ресурсів [172, с. 96].

В свою чергу Л. В. Панкевич зазначає, що державний фінансовий контроль – це діяльність органів публічної влади та управління всіх рівнів, встановлена

чинним законодавством, що має на меті виявлення і попередження різних помилок та порушень прав у сфері управління фінансовими ресурсами, а також використанням об'єктів власності держави в господарській діяльності та недоліків в організації управління фінансовою та господарською діяльністю державних органів та інших суб'єктів господарювання [200, с. 34].

Так, Г. В. Дмитренко поняття «державний фінансовий контроль» тлумачить як діяльність органів державного управління, регламентовану нормами права, що має на меті контроль за своєчасністю та точністю фінансового планування, обґрунтованістю і повноцінністю надходжень та руху державних матеріальних ресурсів, а також за правильністю та дієвістю їх використання [97, с. 33].

Н. Виговська та О. Стебленко наголошують, що термін «державний фінансовий контроль» становить систему економічних відносин, спрямованих на гарантування законності, дієвості та економічної доцільності формування, розподілу і використання грошових ресурсів держави та муніципальних органів для сприяння ефективному державному соціальному та економічному розвитку [49, с. 105].

Т. А. Жадан акцентує, що поняття «державний фінансовий контроль» це сукупність форм, методів і засобів контролю, які застосовуються уповноваженими органами фінансового контролю з метою отримання інформації про стан фактичних справ під час формування, розподілу та використання публічних фінансових ресурсів на усіх рівнях публічного сектора економіки. Завдяки цьому контролюються відповідність отриманих даних із конкретними вимогами, встановлюються обсяги і причини встановлених відхилень, а також проводяться превентивні заходи, попередження та запобігання в майбутньому порушень фінансової дисципліни. Усе це спрямовано на підвищення дієвості розробки, прийняття та виконання рішень у сфері публічного управління фінансовими ресурсами держави [106, с. 166]

Також В. В. Миргород-Карпова зауважує, що державний фінансовий контроль є функцією публічного управління, що реалізується у формі контролю

за рухом публічних коштів, майна і управління ними та має здійснюватись крізь виконання повноважень чітко визначених державних органів [172, с. 101].

Також Л. П. Гладченко вважає, що поняття «державний фінансовий контроль» має два аспекти: 1) контроль як елемент управління публічними фінансами, який є головним завданням органів виконавчої влади; 2) контроль як елемент правової держави, вбудований в систему підзвітності і підконтрольності органів влади [65].

Так, М. Дяченко наголошує, що державний фінансовий контроль проводиться на основі визначеної державою системи органів державного фінансового контролю, що відноситься до складової частини структурних елементів органів фінансового контролю держави і водночас є найбільш вагомим елементом фінансового механізму, який надає можливості державі здійснювати свою фінансову політику [103, с. 103].

М. М. Сливка під державним фінансовим контролем розуміє врегульовану нормами фінансового права діяльність органів публічної влади та місцевого самоврядування, яка здійснюється відповідно до принципів законності, незалежності, об'єктивності, оперативності та за мету захист фінансових інтересів держави, суб'єктів підприємництва та громадян [276, с. 626].

Так, Л. А. Савченко визначає наступні підходи до тлумачення сутності терміну «державний фінансовий контроль»: а) процесний; б) інституційний; в) системний; г) функціональний. Так, представники процесного підходу зазначають, що державний фінансовий контроль як різновид процесу управління та визначають як ланцюг взаємозалежних та взаємопов'язаних видів діяльності державних органів, де особливості інституційного оформлення аналізуються лише опосередковано. До прикладу, Н. Д. Погосян аналізуючи зміст поняття «державний фінансовий контроль» наголошує про сукупність безперервних, взаємозалежних та взаємопов'язаних процесів, за допомогою яких їх учасники гарантують дієве та законне функціонування публічного сектору, а також діяльність усіх інших суб'єктів господарювання [262, с. 35].

Відповідно до інституційного підходу встановлено аналіз та дослідження

норм, процедур, правил і організацій, що забезпечують державний фінансовий контроль.

Системний підхід дозволяє простежити взаємодію і зв'язок між суб'єктами, об'єктами, формами, методами, інструментами та іншими елементами діяльності на різних рівнях господарської діяльності. Головна перевага такого підходу полягає в тому, що він надає право зрозуміти ієрархію та взаємозалежність складових державно-управлінської діяльності, хоча залишаються невстановленими функціональні зв'язки і ролі деяких елементів. Цей підхід став особливо популярним серед сучасних зарубіжних дослідників [172, с. 100].

Функціональний підхід акцентує увагу на дослідженні безпосередньо функцій державного фінансового контролю. Так, Л. А. Савченко зазначає, що державний фінансовий контроль є функцією держави, яка реалізується через визначені напрями діяльності у податковій, бюджетній та банківській сферах фінансових правовідносин [264, с. 17].

В. П. Дудко визначає державний фінансовий контроль як засіб для виявлення порушень у використанні грошових ресурсів, їх усунення, зупинення незаконних фінансових операцій, проведення заходів щодо відшкодування завданих збитків [102, с. 28].

В. В. Кур'янов зазначає, що під державним фінансовим контролем необхідно визначати інститут публічного сектору економіки, який базується на засадах передачі повноважень, та має внутрішню власну структуру, до якої включено ієрархічну систему державних органів, уповноважених здійснювати фінансовий контроль та розподіл вказаних органів за різновидами контролю, а також зовнішню форму прояву у вигляді реалізації ряду специфічних завдань: 1) контроль за формуванням, користуванням та збереженням публічних коштів і майна; 2) аналіз і контроль ефективного управління цими ресурсами об'єктами, які ними користуються; 3) притягнення до відповідальності за порушення та незаконні дії щодо публічних ресурсів відповідно до чинного законодавства. Основною метою публічного фінансового контролю є забезпечення

результативної діяльності публічного сектору, сприяння соціальному та економічному розвитку суспільства та недопущенні привласнення, розкрадання і нераціонального використання публічних ресурсів [93, с. 138].

В. М. Прасюк, досліджуючи зміст наукової категорії «державний фінансовий контроль» робить висновок, що, попри різні підходи до його розуміння її трактують: а) як контроль за державними фінансовими ресурсами; б) як системну діяльність органів публічної влади. Вказаний поділ є умовним, оскільки обидва аспекти повинні існувати в тісній взаємодії, що дозволяє розглядати державний фінансовий контроль відповідно до системного підходу. З огляду на це, державний фінансовий контроль є різновидом загального фінансового контролю та державного контролю, виступає важливою функцією публічного управління, яку можна визначити як відокремлену, цільову управлінську діяльність із чітко визначеним змістом та методами реалізації [233, с. 101].

Аналіз існуючих підходів до визначення термінів «контроль», «державний контроль», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль» демонструє, що в науці адміністративного права та фінансового права вказані терміни часто ототожнюють. Однак запропоноване вище співвідношення цих понять дозволяє провести логічний поділ завдань на конкретному рівні публічного управління, надає можливість раціонально взаємодіяти суб'єктам фінансового контролю та визначити межі їх відповідальності.

Таким чином, на наше глибоке переконання, поняття «державний фінансовий контроль» слід визначати як функцію публічного управління, яка реалізується органами публічного управління, зокрема спеціалізованими державними органами фінансового контролю, цілеспрямована на гарантування дотримання засад законності, раціональності, дієвості управління, зокрема у сфері формування, розподілу, використання, розпорядження публічними грошовими ресурсами з метою виявлення та запобігання вчиненню порушення фінансових норм.

Так, відповідно до статті 2 Закону України «Про основні засади здійснення

державного фінансового контролю в Україні» визначено, що гарантування державного фінансового контролю забезпечується державним органом фінансового контролю шляхом проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі [242].

Однак слід зауважити, що у вказаному Законі взагалі відсутнє чітке та належне визначення поняття «державний фінансовий контроль», а також не використовуються поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» чи «державний внутрішній фінансовий контроль». З огляду на це, виникає проблема наявності подвійного тлумачення та неоднозначного застосування як у теорії, так у практичному застосуванні вказаних понять. Як наслідок, поняття «фінансовий контроль» у наукових працях часто трактується надто широко і суб'єктивно, без єдиного підходу в практичному застосуванні.

Відповідно до статусу та правовідношення підконтрольного об'єкта з суб'єктом, який проводить контроль під час здійснення управління бюджетним процесом, державний фінансовий контроль поділяють на два основних різновиду: 1) державний зовнішній фінансовий контроль, що проводиться на усіх етапах бюджетного процесу, коли підконтрольний об'єкт та предмет не належить до сфери управління органу, який проводить фінансовий контроль; 2) державний внутрішній фінансовий контроль, що здійснюється на усіх стадіях бюджетного процесу, коли підконтрольний об'єкт та предмет відносяться до сфери управління органу, який проводить фінансовий контроль. Тобто, фінансовий контроль проводиться в самій сфері чи установі, головним завданням якого є забезпечити належний рівень економії, дієвості та результативності діяльності, достовірність фінансових, статистичних і управлінських звітів, дотримання встановлених законодавством стандартів [90, с. 19].

Державний зовнішній фінансовий контроль є системою заходів контролю, спрямованих на моніторинг проведення внутрішнього фінансового контролю, що не залежить від процесу безпосереднього управління публічними фінансовими ресурсами. Також до системи державного зовнішнього фінансового контролю належить зовнішній державний аудит. Як зауважує А. Славіцька, під

поняттям «державний зовнішній фінансовий контроль» визначає як публічний контроль за діяльністю органів виконавчої влади у галузі розпорядження публічними фінансами та власністю, що проводиться органами, незалежними від неї, формується органами законодавчої влади, проводиться ніби «ззовні» державними і недержавними органами фінансового контролю [275].

Н. П. Владімірова зробила висновки, що спираючись на європейський підхід, чинна національна система державного фінансового контролю зображена у вигляді моделі, в якій найвищий рівень займає державний зовнішній фінансовий контроль, який проводиться від імені парламенту - законодавчої гілки влади. Державний зовнішній фінансовий проводиться Рахунковою палатою України у вигляді фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів – постійно діючим органом фінансового контролю, який організований і функціонує при парламенті та звітує перед ним [52, с. 48].

У свою чергу, В. Ф. Піхоцький під державним зовнішнім фінансовим контролем пропонує визначати спеціальний контроль, оскільки в органів, що уповноважені на здійснення вказаного виду фінансового контролю та функціонують за межами системи виконавчої влади, проведення контролю є головною функцією, а не змішаною з іншими повноваженнями, як-от організація та управління публічними коштами. У міжнародній практичній діяльності наголошується саме на незалежності зовнішнього державного фінансового контролю, і у вказаному аспекті вживають поняття «зовнішній аудит», що зумовлює виникнення певної невизначеності відносно розрізнення термінів «державний зовнішній фінансовий контроль» та «державний зовнішній аудит». Учений зауважує, що державний зовнішній фінансовий контроль у багатьох країнах світу є відокремленим та проводиться незалежними органами, які не підпорядковані виконавчій владі. В Україні державний зовнішній фінансовий контроль уповноважена проводити Рахункова палата України, яка за своєю правовою природою є незалежним органом від прямого управління публічними грошовими ресурсами та їх моніторингу з боку виконавчої влади України.

Рахункова палата повідомляє щодо результатів своєї роботи Верховну Раду України, Президента України, Кабінет Міністрів України, а також через мас-медіа – усе суспільство. Основною метою проведення зовнішнього фінансового контролю є створення дійсного бачення про фактичний стан публічних фінансів та його оприлюднення перед суспільством. З огляду на це, усі намагання науковців поєднати чи підпорядкувати один одному державний внутрішній фінансовий контроль та державний зовнішній фінансовий контроль є недоречними [217, с. 17]

В. А. Бортняк, К. В. Бортняк акцентують увагу на тому, що за забезпечення проведення державного зовнішнього фінансового контролю відповідальна Рахункова палата України шляхом проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу й інших моніторингових заходів. Зміст вказаного контролю полягає у перевірці, дослідженні та оцінці достовірності ведення, повноцінності обліку й правильності звітів щодо бюджетних доходів і витрат, аналізі дійсного статусу справ щодо цільового використання коштів бюджету, відповідності фінансових операцій нормам законодавства [38, с. 30].

С. Є Гребень визначає, що державний зовнішній фінансовий контроль проводиться передбаченими Конституцією України самостійними конституційними органами у межах наданих їм Конституцією повноважень [72, с. 106].

На думку К. Е. Косяченко, державний зовнішній фінансовий контроль є одним з найважливіших факторів захисту суспільного життя, тому що надає можливість гарантувати відповідальність органів державної влади перед народом. Проведення фінансового контролю є однією з складових публічного управління державними фінансовими ресурсами, який забезпечує відповідальність і підзвітність публічного управління. Вчений зауважує, що для правової держави усі стадії проведення державного фінансового контролю є важливими. Водночас, державний зовнішній фінансовий контроль є спеціалізованим контролем, що проводиться органами заснованими за межами системи виконавчої влади та головним завданням яких є здійснення вказаного

виду контролю [141, с. 244].

І. І. Попадинець під державним зовнішнім фінансовим контролем визначає контроль, який здійснюється спеціально створеними органами законодавчої влади незалежними органами за оперативним, ефективним та цілеспрямованим здійсненням дохідних та видаткових статей державного бюджету. Крім цього, державний зовнішній фінансовий контроль визначається як контроль, що проводиться органом, зовнішнім відносно іншого органу влади, відомства, організації, що не входить до його структури [223, с. 225].

В. В. Поліщук відносно підконтрольного об'єкту визначає два основних види державного фінансового контролю: 1) внутрішній, що проводиться керівниками організацій з метою гарантування дотримання законів та дієвості використання коштів бюджету щодо функціонування бюджетної установи та її підпорядкованих установ, що проводиться Державною фінансовою інспекцією, Міністерством фінансів України, Фондом державного майна тощо (урядовий або відомчий контроль); 2) зовнішній, що є підвидом фінансового контролю, що проводиться уповноваженими державними органами або незалежними аудиторами, зокрема за умови не належності підконтрольного об'єкту до сфери управління суб'єкта фінансового контролю [222, с. 146].

До прикладу, на думку О. П. Орлюк, при внутрішньому фінансовому контролі суб'єкт та підконтрольний об'єкт відносяться до однієї структурної ланки, а при зовнішньому фінансовому контролі контроль здійснює орган, який не відноситься до тієї ж системи, що й підконтрольний об'єкт. Внутрішній контроль є елементом управління і тому проводиться на розсуд суб'єкта господарювання на підставі ухвалених рішень як за власною фінансовою діяльністю, так і за фінансовою діяльністю підрозділів, які належать установі. Зовнішній фінансовий контроль проводиться стороннім органом, уповноваженим на здійснення компетентних дій у сфері моніторингу стану додержання фінансової дисципліни окремими суб'єктами фінансових правовідносин. Учасниками процедури зовнішнього фінансового контролю можуть бути як органи із загальними повноваженнями, так і спеціалізовані

органи фінансового контролю у сфері фінансових правовідносин [195, с. 150].

О. П. Гетманець акцентує увагу на обов'язковості як одній з ознак зовнішнього фінансового контролю обов'язковим, тобто вказаний контроль здійснюється на вимогу закону або на основі рішення уповноваженого органу державної влади, а внутрішній державний фінансовий контроль є ініціюючим, адже проводиться на підставі ініціативи суб'єктів господарювання добровільно із можливою участю аудитора [300, с. 57].

І. Р. Данчевська підкреслює, що в юридичній науці наявна неоднозначність щодо тлумачення термінів «державний зовнішній фінансовий контроль» та «державний внутрішній фінансовий контроль». Так, вчена наголошує, що зовнішній фінансовий контроль має відношення лише щодо функціонування вищого органу фінансового контролю в системі органів державної влади. Вказаний вид контролю є зовнішнім відносно виконавчої гілки влади, тому що вищий орган зовнішнього фінансового контролю не належить до їхньої структури, проте інші державні органи, що виконують функції контролю відносять до структури внутрішнього контролю [82, с. 42].

Л. В. Гуцаленко виокремлює державний зовнішній та внутрішній фінансовий контроль, зважаючи на належність функцій контролю та обсяг функцій суб'єктів, які цей контроль проводять. Вчена зазначає, що зовнішній контроль проводять незалежні органи, визначені Конституцією України, в рамках їхніх конституційних функцій, тоді як внутрішній контроль реалізується в межах виконавчої гілки влади. Однак, у чинному національному законодавстві не проводиться чіткого поділу фінансового контролю на зовнішній та внутрішній, що призводить до повторення функцій контролюючих суб'єктів. Це вказує на необхідність чіткого розмежування їхніх повноважень на нормативному рівні, що допоможе підвищити ефективність державного фінансового контролю [81, с. 9].

Як зауважує Ю. Гаруст сутність фінансового контролю складають його основні завдання, а саме: 1) моніторинг за виконанням фінансових зобов'язань перед державою муніципальними органами та іншими суб'єктами

господарювання; 2) перевірка законності використання державними, муніципальними установами коштів, які перебувають у їх віданні; 3) перевірка за дотриманням порядку проведення фінансових операцій, розрахунків і зберігання коштів суб'єктами господарювання; 4) пошук внутрішніх резервів; 5) підвищення рентабельності виробництва й дієвого використання ресурсів; 6) припинення і запобігання фінансовим правопорушенням [60, с. 57].

Н. П. Владімірова визначає наступні складові визначення змісту публічного фінансового контролю: а) сутнісна характеристика публічного фінансового контролю; б) забезпечення реалізації публічного фінансового контролю; в) суб'єкти, що здійснюють фінансовий контроль; г) мета публічного фінансового контролю; д) часові рамки проведення публічного фінансового контролю [53, с. 43].

Беручи до уваги проаналізовані погляди науковців, можна зробити висновок, що зміст публічного фінансового контролю можна розкрити через його головні цілі, які включають: гарантування виконання вимог фінансового законодавства та фінансової дисципліни; виявлення, усунення і запобігання фінансовим правопорушенням, а також створення умов для покарання винних; гарантування виконання фінансових обов'язків усіма учасниками фінансових правових відносин; контроль за своєчасністю, ефективністю та раціональністю використання державних фінансових ресурсів.

Так, К. В. Коваленко акцентує увагу, що серед українських науковців наявний чіткий поділ понять «державний зовнішній фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль» і «державний аудит». Під зовнішнім державним фінансовим контролем визначають контроль, що проводиться органом, який є зовнішнім щодо конкретного державного органу чи організації і не входить до його складу. Вчена зауважує, що вказаний аспект визначення державного зовнішнього фінансового контролю є вузьким, тому не демонструє повністю змісту вказаного процесу [120, с. 12].

У свою чергу Л. В. Дікань державний зовнішній фінансовий контроль визначає як контроль, що проводиться незалежними від виконавчої гілки влади

організаційно та за функціональними обов'язками у здійсненні діяльності спеціально заснованими органами представницької влади за своєчасним виконанням статей щодо доходів та видатків державного бюджету, позабюджетних фондів за обсягом, структурою, метою та дієвістю [96, с. 11].

У всіх вищезазначених позиціях науковців до визначення поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» акцент робиться на визначенні органу, що уповноважений проводити фінансовий контроль та його відокремленості від виконавчої гілки влади, яка, по суті, є підконтрольним об'єктом. Однак частко предмет зовнішнього фінансового контролю визначено з точки зору вузького підходу, а саме як дохідна та видаткова частина бюджету і позабюджетних фондів. На практиці ж зовнішній державний фінансовий контроль, як в Україні, так і за кордоном, покликаний охоплювати всі сфери економіки, де відбувається акумулювання, витрачання, планування, накопичення або розпорядження державними фінансовими ресурсами. Тобто предмет такого контролю включає не тільки державний бюджет і позабюджетні фонди, а й державні установи, установи з участю держави в капіталі, державний кредит і борг, а також фінансові відносини з міжнародними установами тощо.

Таким чином, аналіз теоретичних підходів до тлумачення державного фінансового контролю, демонструє, що вказаний феномен не визначається як цілісна система, оскільки відсутня єдина методологічна база, часто змішуються різні форми, види, типи та методи контролю, а також їх класифікація, бракує єдиного логічного підходу до визначення поняття «державний зовнішній фінансовий контроль», що ускладнює побудову ефективної системи фінансово контролю на практиці та створює перепони для формування єдиного інформаційного середовища для подальших досліджень у сфері фінансового контролю та розробки дієвої державної політики у сфері фінансового контролю.

Отже, на наше глибоке переконання, державний фінансовий контроль розподіляється на державний внутрішній фінансовий контроль (відомчий, урядовий) та державний зовнішній фінансовий контроль. Під державним зовнішнім фінансовим контролем пропонуємо визначати цілеспрямовану

публічну діяльність незалежного органу фінансового контролю, створеного законодавчим органом, що спрямована на гарантування законності, дотримання фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави через проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу й інших заходів контролю. Також пропонуємо внести зміни до статті 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та закріпити на законодавчому рівні визначення поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» [269, с. 115].

Для достовірного тлумачення та визначення змісту поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» важливо виділити його основні ознаки. Тому, виходячи з визначення державного зовнішнього фінансового контролю, що охоплює низку характеристик, доцільним є проведення їх правового аналізу.

Запропоноване вище визначення державного зовнішнього фінансового контролю окреслює виконання публічної діяльності незалежними органами контролю в контексті фінансових правовідносин, тому необхідно розглянути основні ознаки такої діяльності.

В. М. Прасюк до ключових характеристик публічної фінансової діяльності включає: 1) провадиться на підставі публічної фінансової політики держави крізь призму фінансово-правових та фінансово-планових актів; 2) суб'єктами цієї діяльності є органи публічного управління; 3) дії держави включають формування, поділ, витрати публічних фінансів та їх контроль; 4) метою діяльності є задоволення публічних (суспільних) потреб [232, с. 38].

Л. М. Касьяненко виділяє такі характерні ознаки публічної фінансової діяльності: 1) обов'язкова участь державних органів та органів муніципальної влади; 2) метою є ухвалення юридично важливих рішень завдяки реалізації державою нормотворчих функцій; 3) викладення прийнятих рішень у вигляді нормативно-правових актів з офіційним та обов'язковим статусом; 4) правове значення результатів діяльності для всіх суб'єктів фінансового права; 5) її здійснення з ціллю підвищення дієвості отримання важливих результатів

шляхом акумулювання, розподілу та використання публічних грошових фондів у встановленому порядку; 6) міжгалузевий характер діяльності, оскільки процеси акумулювання, розподілу та використання грошових ресурсів стосуються всіх галузей публічного управління, а також передбачають моніторинг за діяльністю державних і муніципальних органів, підприємств і організацій незалежно від їх галузевої приналежності; 7) здійснення у межах визначених періодів (місяця, кварталу, року); 8) обов'язковий плановий характер, який передбачає, що видатки держави і місцевих органів протягом року можуть відбуватися лише в рамках планових асигнувань, а доходи повинні надходити у визначені фінансовим планом строки, від конкретних платників і в узгоджених обсягах [114, с. 120-121].

Така систематизація ознак фінансових правовідносин є обґрунтованою, адже публічна фінансова діяльність охоплює широку сферу, має чіткі цілі, організаційний характер і здійснюється на основі фінансово-контрольних норм у сфері контрольної діяльності.

Зважаючи на різні наукові підходи до визначення ознак публічної фінансової діяльності, можна запропонувати власний перелік характерних особливостей державного зовнішнього фінансового контролю.

Так, однією з особливостей державного зовнішнього фінансового контролю є специфічна сфера правовідносин, у якій проводиться вказаний вид фінансового контролю, а саме сфера фінансових правовідносин.

Так, В. С. Симов'ян зазначає, що фінансові правові відносини виникають, змінюються та припиняються на різних організаційних та юридичних рівнях між великою кількістю суб'єктів правовідносин з приводу реалізації їх законних прав та інтересів у фінансовій галузі життя держави [270, с. 155].

В. П. Нагребельний наголошує, що фінансові правовідносини є врегульовані фінансовим правом суспільні відносини владно - майнового характеру, які відображають інтереси суспільства [179, с. 53].

Фінансові правовідносини мають ряд особливостей, зумовлених предметом і методом фінансового права, а саме: вони є юридичною формою

вираження фінансових відносин, їх виникнення, зміна та припинення зумовлені фінансовою діяльністю держави, яка включає планомірну мобілізацію, розподіл та використання централізованих і децентралізованих коштів для виконання завдань і функцій держави, мають матеріальний характер, однією зі сторін у таких правовідносинах завжди є держава, представлена уповноваженим державним органом або органом місцевого самоврядування [56, с. 15].

Ключовою рисою фінансових правовідносин є вираження публічного інтересу, що пояснюється публічною сутністю фінансів, суспільним характером фінансової діяльності та, відповідно, публічною природою контрольних правовідносин, зокрема публічного фінансового контролю. Так, С. І. Лучковська вважає, що фінансові правовідносини мають такі особливості: 1) вони є публічно-правовими, оскільки в них реалізуються інтереси суспільства; 2) мають майновий, тобто грошовий характер, оскільки об'єктом виступають грошові фонди (як централізовані, так і децентралізовані); 3) відзначаються державно-владною природою, оскільки один із учасників завжди представлений владним суб'єктом (держава, державні органи або муніципальні органи); 4) мають розподільний характер, що пов'язано з функції розподілу публічних фінансів; 5) мають специфічний зміст, оскільки такі відносини виникають, розвиваються та припиняються в сфері публічної фінансової діяльності; 6) є управлінськими за своєю природою, оскільки державні органи або муніципальні органи реалізують управлінські функції при формуванні, розподілі та використанні фінансових ресурсів; 7) вирізняються специфічним складом суб'єктів, де обов'язково присутній владний орган з відповідними повноваженнями у фінансовій сфері; 8) є організаційними відносинами, оскільки держава, приймаючи нормативно-правові акти, бере на себе функцію організатора і координатора економічного суспільного життя [161].

С. М. Клімова визначає фінансові правовідносини як фінансово-управлінські, оскільки вони стосуються управління публічними фінансами та визначає як регламентовані нормами публічного права суспільні відносини, що виникають, змінюються і припиняються під час мобілізації, розподілу та

використання державних фінансових ресурсів, мають державно-владний характер та мають на меті задоволення суспільних потреб – як окремих соціальних груп та членів суспільства, так і держави та територіальних громад, для чого необхідні відповідні фінансові ресурси [118, с. 7].

Т. А. Латковська зазначає, що фінансові правовідносини виникають і функціонують у межах фінансової діяльності держави та муніципальних органів, мають грошовий характер і є одними з видів майнових відносин із публічним характером, оскільки пов'язані з публічними фондами коштів. Склад суб'єктів цих відносин обумовлений природою фінансів: однією зі сторін виступає держава, представлена органами законодавчої або виконавчої влади, місцевого самоврядування чи фінансово-кредитними органами, наділеними владними повноваженнями щодо іншої сторони, що надає відносинам державно-владний характер. Такі правовідносини виникають, розвиваються та припиняються лише на основі нормативно-правового акта [150, с. 465-466].

Отже, державний зовнішній фінансовий контроль здійснюється у сфері публічних правових відносин, які регламентуються спеціальними правовими нормами, тому є складовою та функцією публічного управління.

Наступною важливою ознакою державного зовнішнього фінансового контролю є склад суб'єктів, які його здійснюють. В Україні функцію державного фінансового контролю в межах своїх повноважень здійснюють державні органи. Головним органом зовнішнього державного фінансового контролю є Рахункова палата, яка відрізняється від інших контрольних органів своєю організаційною та функціональною незалежністю [134, с. 123].

Також важливою характеристикою державного зовнішнього фінансового контролю є особливий предмет та об'єкт фінансового контролю. Так, Н. Г. Виговська, А. Ю. Славіцька під об'єктом зовнішнього фінансового контролю визначають управлінські рішення, що спричиняють фінансові операції держави, зокрема, це включає державні фінансові ресурси та майно, аналіз проєктів нормативно-правових актів, облік і використання державного майна та фінансів, а також оцінку фінансових і інших результатів, досягнутих у процесі

виконання бюджету. Крім того, об'єкт контролю охоплює прогнозування та оцінку напрямків розвитку як окремих секторів економіки та регіонів, так і країни в цілому. Вчені зазначають, що предметом фінансового контролю є кошти державного бюджету та майно держави [48, с. 223].

Серед представників науки фінансового права переважає думка, що предметом фінансового контролю є первинні документи (до прикладу звіти бухгалтерів, кошторис, баланси), що містить інформацію щодо фінансової та господарської діяльності контрольованого об'єкта, та зображає рух грошових фондів і підтверджує їх обіг [300, с. 55]. У широкому сенсі предметом фінансового контролю визначають господарську, фінансову та управлінську діяльність установ, а також публічні фінансові та майнові ресурси [305, с. 18]. Таким чином, саме взаємозв'язок об'єкта та предмета державного зовнішнього фінансового контролю є його характерною ознакою.

Четвертою ознакою публічного зовнішнього фінансового контролю є його завдання та мета, які мають взаємозв'язок з функціями суб'єктів, які проводять фінансовий контроль. К. В. Коваленко зауважує, що завданням зовнішнього державного контролю є підвищення якості публічного управління (частиною якого є державне бюджетування). Вчена зазначає, що метою проведення державного зовнішнього фінансового контролю є розкриття правопорушень та визначення пропозицій щодо покращення якості формування, розподілу та використання державних фінансових ресурсів, тобто підвищення ефективності управління фінансами держави. Метою незалежного державного фінансового контролю є встановлення відхилень від усталених норм і стандартів, а також порушень принципів законності, ефективності та економного використання коштів державного бюджету. Вказане дозволяє вжити коригувальні заходи, притягнути винних до відповідальності, відшкодувати завдану шкоду та впровадити механізми для запобігання подібним порушенням у майбутньому, що сприяє підтримці бюджетної безпеки держави. Таким чином, зовнішній державний фінансовий контроль є одним з інструментів для забезпечення бюджетної безпеки [121, с. 38].

Завдання зовнішнього фінансового контролю пропонуємо розглядати крізь призму повноважень Рахункової палати України, викладених у статті 7 Закону України «Про Рахункову палату», а саме: 1) здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності та відповідності щодо надходжень та витрат державного бюджету, в тому числі коштів, що виділяються на діяльність ключових державних органів, фінансування місцевих бюджетів і соціальних фондів, управління державними активами, державними кредитами, запозиченнями та гарантіями, закупівлями, виконанням державних програм і проєктів, а також внутрішнього контролю розпорядників коштів; 2) проведення експертизи проєкту закону про Державний бюджет України і подання висновків; 3) аналіз виконання бюджету, надання пропозиції щодо усунення порушень; 4) оцінка річного звіту про виконання бюджету, ефективності управління коштами та підготовка пропозицій щодо вдосконалення бюджетного законодавства; 5) аналіз ефективності пільгових режимів оподаткування та їх вплив на бюджет; 6) здійснення попереднього аналізу звітів Антимонопольного комітету та Фонду державного майна щодо впливу на бюджет; 7) проведення фінансового аудиту за запитом місцевих органів та державних підприємств; 8) надсилання обов'язкових до розгляду рішень за результатами аудиту; 9) контроль за реалізацією своїх рекомендацій; 10) звернення до суду у разі перешкоджання повноваженням; 11) інформування правоохоронних органів про виявлені ознаки порушень; 12) співпраця з міжнародними органами фінансового контролю; 13) здійснення методичної роботи у сфері фінансового контролю; 14) забезпечення навчання та підвищення кваліфікації посадових осіб [246].

Отже, вважаємо, що мету і завдання державного зовнішнього фінансового контролю слід розглядати як взаємопов'язану сукупність чітко встановлених обов'язків.

П'ята ознака характеризується наявністю спеціального нормативно-правового комплексу актів, що регулюють проведення зовнішнього фінансового контролю, а саме: 1) Конституція України, що визначає контрольні функції органів державної влади у сфері фінансового контролю [136]; 2) Бюджетний

кодекс України, який регламентує правові основи бюджетної системи, бюджетний процес, міжбюджетні відносини та відповідальність за порушення норм бюджетного права [41]; 3) Митний кодекс України, який регулює відносини в сфері діяльності органів доходів і зборів [174]; 4) Податковий кодекс України, що охоплює регулювання справляння податкових платежів, встановлює перелік податків, права та обов'язки платників та органів контролю, а також відповідальність за порушення норм податкового права [219]; 5) Міжнародні договори, ратифіковані Верховною Радою України, що регламентують питання фінансового контролю; 6) Закон України «Про Рахункову палату» та інші нормативно-правові акти, що регламентують проведення державного зовнішнього фінансового контролю.

Таким чином, варто підсумувати, що поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» містить такі характерні ознаки: 1) є складовою та функцією публічного управління, оскільки проводиться у специфічній сфері фінансових правових відносин, які регламентуються спеціальними правовими нормами; 2) проводиться незалежними спеціальними суб'єктами публічних правовідносин, які мають владні повноваження, а саме Рахунковою палатою України; 3) особливий предмет та об'єкт фінансового контролю; 4) проводиться з метою виявлення правопорушень та визначення пропозицій щодо покращення якості формування, розподілу та використання матеріальних ресурсів держави, тобто підвищення ефективності управління фінансами держави; 5) врегульований спеціальними імперативними нормами фінансового права.

1.3. Основні принципи державного зовнішнього фінансового контролю

Зважаючи на потребу взаємозв'язку досягнень правової науки та практики застосування права вчені все більше акцентують увагу на вивченні принципів різних сфер суспільно-правового життя. Попри значний внесок науковців у вивчення багатоаспектного поняття «принцип» та чисельністю наукових праць,

присвячених засадам права, варто зазначити, що результати таких досліджень залишаються дискусійними і зберігають свою актуальність. Вказане є чинником, який викликає потребу у комплексному аналізі принципів, особливо з огляду на їхнє ключове значення для розвитку правової системи загалом. Як наслідок, вважаємо за доцільне з-поміж іншого зосередити наукове дослідження на розробці нових позицій теоретичної науки до тлумачення поняття «принципи державного зовнішнього фінансового контролю» та розкриття їхнього змісту.

Перш за все необхідно розглянути загальне поняття «принцип», адже вказаний термін тлумачиться як ключове, фундаментальне та суттєве. Загалом принципи визначаються як основоположне, узагальнене і вихідне положення, засіб чи правило, що встановлює природу, соціальний зміст явища, його спрямованість і найважливіші ознаки [129, с. 43].

Так, у Словнику іншомовних слів термін «принцип» розглядається як те, що лежить в основі конкретної наукової теорії, відображає внутрішнє переконання особи або є базовим правилом поведінки» [279, с. 547].

У філософському словнику поняття «принцип» визначають як синонім життєвої позиції, описуючи його як внутрішнє переконання людини, що ґрунтується на практичних, моральних і теоретичних засадах, які вона використовує у повсякденному житті та різних сферах діяльності. Так, філософами принципи також трактуються як узагальнені вимоги до формування системи теоретичного знання, що визначаються як першооснова, яка становить фундамент конкретної сукупності фактів [299, с. 519].

В юридичній науці принципи права представляють собою основні засади або ідеї, які визначають зміст та напрямок правового регулювання суспільних відносин. Важливість принципів права полягає у тому, що вказані засади у короткій формі, концентрують у собі найсуттєвіші аспекти правового порядку та становлять його [237].

На основі наведених визначень у словниках поняття «принцип» розуміється як основоположні та вихідні положення, що лежать в основі визначеної теорії, вчення, науки чи світогляду. Водночас у контексті проведення

публічного зовнішнього фінансового контролю пропонуємо принципи розглядати як ключові ідеї, керівні засади, фундаментальні основи та вихідні положення, які становлять найважливішу базу не лише для норм права, але й для всієї правозастосовної діяльності.

Додержання засад публічного фінансового контролю є одним з визначальних чинників для досягнення цілей та виконання завдань контролю, а також для формування його цілісної та ефективної системи. Принципи фінансового контролю визначають основні вимоги, правила та стандарти, які регламентують процедури контрольної діяльності в цілому, відкривають внутрішні закономірності проведення контролю, водночас встановлюючи чіткі вимоги, на основі яких ця система контролю створюється і функціонує в межах публічного управління.

Публічний фінансовий контроль проводиться уповноваженими органами державної влади, і виконання їхніх повноважень тісно пов'язане з принципами, які є основою їхньої діяльності. Важливо зазначити, що публічний фінансовий контроль базується на тих самих принципах, що й фінансова діяльність, оскільки він є її невід'ємною складовою. Водночас фінансовий контроль має й спеціальні принципи, встановлені Лімською декларацією керівних принципів контролю. Це пояснюється формуванням у сучасному суспільстві єдиної системи стандартизації фінансового контролю, що має на меті розробку загальних засад функціонування органів фінансового контролю.

Слід наголосити, що в правових джерелах відсутнє чітко визначене загальноприйняте поняття «принципи державного зовнішнього фінансового контролю», оскільки тлумачення вказаного поняття залежне як від аспекту його застосування, так і від думки конкретного науковця, який надає вказане визначення. Більше того, відсутня єдина позиція щодо елементів системи принципів фінансового контролю.

Так, дослідження засад проведення контролю привертало увагу представників правової науки як у загальному аспекті, так і в контексті окремих його видів (державного, зовнішнього фінансового, внутрішнього фінансового

тощо). Наприклад, В. М. Гаращук визначає принципи контролю як організаційні та правові основи, сформовані із врахуванням надбань адміністративної науки та застосовані на практиці, які гарантують результативність контрольної діяльності. Дослідник наголошує на комплексному аспекті вказаних засад, що об'єднують риси фундаменту контрольної діяльності, загальнообов'язкових правових вимог та основ публічного управління. Саме це органічне поєднання властивостей і підтверджує комплексний характер засад контролю [59, с. 99].

О. Ф. Андрійко зазначає, що наявні різноманітні позиції науковців до тлумачення та систематизації принципів контролю, проте найбільш поширеним є позиція, відповідно до якої виокремлюють загальні принципи контролю, похідні від принципів публічного управління, та спеціальні засади, що характерні для певних видів контролю та враховують його особливості [23, с. 20].

Також Д. В. Лученко визначає поняття «принцип контролю» як обґрунтовані на науковому рівні, перевірені практично основи організації та проведення контролю, які закріплені в нормативно-правових актах [160, с. 200].

В свою чергу, М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко трактують принципи контролю як ключові засади, на яких ґрунтується виконання його функцій контролю [34, с. 65].

На думку О. П. Гетманець, принципи контролю це система складових, що утворює фундамент методологічної бази контрольної діяльності [63, с. 88].

В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко вважають принципи позитивними закономірностями, вивченими наукою та практичним застосуванням, закріпленими у нормах права [131, с. 18].

Т. О. Коломоєць пропонує ґрунтовне визначення поняття «принципи контролю», згідно з яким принципи є вихідними, фундаментальними засадами й ідеями, що відображають досягнення доктрини та практичної діяльності, втілюють соціальні ідеї та виконують роль загально нормативної вказівки для проведення контролю органами державної влади та громадськістю, мають на меті покращення та підвищення ефективності контрольної діяльності [130, с. 41].

На думку Л. А. Савченко принципи фінансового контролю це основні засади, що лежать в основі його організації та проведення [262, с. 68].

І. М. Ярмач трактує принципи фінансового контролю як сукупність базових вимог, закріплених на нормативно-правовому рівні, та правил, що, хоча й не визначені законодавчо, здобули загальне визнання під час організації контролю і функціонування суб'єктів, які уповноважені на проведення контролю, встановлюють специфіку організаційної структури суб'єктів, які проводять контроль, демонструють характерні ознаки контрольної діяльності, визначають професійні характеристики осіб, які виконують функції контролю, і гарантують високий результат, продуктивність та ефективність контрольної діяльності [326, с. 188]

Так, на думку Н. П. Бортник, С. С. Єсімова принципи фінансового контролю являють собою базові положення, які застосовуються в практичній діяльності [37, с. 16].

Крім того, І. С. Микитюк основні засади публічного фінансового контролю тлумачить як науково обґрунтовані та перевірені світовим досвідом засади, що виступають його організаційною та правовою базою [170, с. 94].

Ю. Р. Баранюк підкреслює, що чітке встановлення значення принципів публічного фінансового контролю буде сприяти покращенню управління державними фінансовими ресурсами [27, с. 133].

М. О. Настенко вважає, що принцип фінансового контролю – це ключова, керівна ідея, яка враховує наукові й практичні здобутки, відображає суспільні інтереси та виконує роль правового вказівника для реалізації контрольних функцій уповноваженими суб'єктами, основною ціллю якого є підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю та забезпечення стабільного функціонування фінансової системи держави [180, с. 71].

Поміж іншого, Г. В. Даценко визначає принципи фінансового контролю як комплекс правил і норм, які мають за мету організацію контрольних процедур загалом [83, с. 194].

В. М. Прасюк пропонує розуміти принципи фінансового контролю як обґрунтовані та нормативно закріплені правові, процесуальні та організаційні принципи, що визначають напрямок фінансового контролю та базові ідеї, на яких ґрунтується специфіка діяльності органів, які проводять фінансовий контроль [234, с. 158].

А. В. Пиріг під принципами публічного фінансового контролю визначає головні положення, за якими проводяться заходи публічного фінансового контролю, що проводиться уповноваженими органами фінансового контролю, щоб забезпечити законне, ефективне, економне та результативне формування, розподіл, управління та використання публічних ресурсів суб'єктом, відносно якого здійснюється фінансовий контроль. Таке тлумачення принципів публічного фінансового контролю дозволяє наголосити на характерних ознаках, притаманних принципам публічного фінансового контролю [210, с. 385].

На основі викладеного, поняття принципів публічного фінансового контролю пропонуємо визначити як комплекс обґрунтованих теоретично та закріплених на законодавчому рівні засад, які встановлюють ключові положення проведення фінансового контролю, основним завданням якого є дієве розпорядження фінансами, гарантування фінансової стабільності та виявлення фінансових правопорушень.

Так, з'ясувавши зміст поняття принципи публічного зовнішнього фінансового контролю, вважаємо за доцільне дослідити визначення конкретного переліку вказаних принципів, їх систематизації та аналізу змісту. Кожен принцип має як теоретичне, так і практичне значення для ефективного проведення фінансового контролю, що надає можливість деталізувати напрями відносин контролю. Для цього потрібно проаналізувати наукові позиції щодо класифікації принципів публічного фінансового контролю. Також принципи державного зовнішнього фінансового контролю пропонуємо визначати як комплекс взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих обґрунтованих теоретично та закріплених на законодавчому рівні засад проведення публічного фінансового контролю, що встановлюють його загальний напрям і базові положення, на яких

базується специфіка діяльності органів фінансового контролю у сфері публічного управління.

Так, як зауважує Н. А. Лиско засади публічного фінансового контролю демонструють характерні ознаки публічного контролю, спираючись на його закономірності й виступаючи конкретним проявом їхньої реалізації. Вказані засади повинні відповідати низці вимог, таких як об'єктивність, визначеність, стійкість, конкретність, а також взаємодія з іншими засадами. Доцільно наголосити, що державний фінансовий контроль, як невід'ємна частина державної фінансової діяльності, обумовлений її ознаками, включаючи притаманні їй засади. Однак вказані засади адаптуються до специфіки контрольної функції, яка лежить в основі функціонування органів публічного адміністрування [151, с. 42].

У наукових колах неодноразово намагались розробити систему принципів державного зовнішнього фінансового контролю, виділяючи різні групи. Однак єдиного підходу до визначення як принципів публічного фінансового контролю, так і публічного зовнішнього фінансового контролю поки що не існує. До прикладу, В. Ф. Максимова пропонує класифікувати принципи публічного фінансового контролю на загальні, загальносистемні та етичні, які стосуються організації та проведення фінансового контролю. До базових принципів проведення публічного фінансового контролю вчена включає: законність, імперативність, стратегічну спрямованість, безсторонність, всебічність, систематичність, плановість, регулярність, конкретність, економність, публічність (з урахуванням дотримання таємниці, захищеної законом) і ефективність [163, с. 65-71].

Натомість вчені Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко до складу принципів здійснення публічного фінансового контролю включають: законність, обов'язковість, стратегічне спрямування, безсторонність, всеосяжність, систематичність, плановість, регулярність, конкретність, економність, публічність, ефективність. Серед вказаних вище засад публічного фінансового контролю особливу увагу заслуговує принцип

стратегічного спрямування, оскільки останній рідко згадується у спеціалізованій навчальній літературі, однак його значущість полягає в тому, що цей принцип забезпечує розвиток системи публічного фінансового контролю у довгостроковій перспективі [91, с. 251].

Окрім універсальних засад, у системі публічного фінансового контролю важлива роль відводиться етичним принципам, зокрема таким засадам як чесність, справедливість, незалежність, об'єктивність, політичний нейтралітет, конфіденційність та компетентність. Так, Н. А. Лиско пропонує до переліку етичних принципів публічного фінансового контролю відносити також принцип відповідальності, який передбачає, що посадові особи, що проводять фінансовий контроль повинні ставити публічні інтереси вище особистих та нести відповідальність за свої дії й вплив на добробут громадян. Однак представники фінансової науки трактують принцип відповідальності дещо інакше, відносячи його до загальних, а не етичних принципів. Вони акцентують, що цей принцип зобов'язує посадових осіб органів, які проводять фінансовий контроль відповідати за протиправні дії, вчинені щодо підконтрольних суб'єктів [151, с. 45]. На думку Н. А. Лиско, існує нагальна потреба вдосконалити принципи публічного фінансового контролю, оскільки деякі з них є застарілими, не відображають багатогранності публічного фінансового контролю і не сприяють модернізації фінансової системи держави. Також вчена наголошує, що в сьогоденнішніх умовах теоретична наука відстає від практики у впровадженні принципів фінансового контролю, що вимагає оновлення і переосмислення підходів до їхньої реалізації [151, с. 42-43].

Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий розмежовують принципи організації та принципи проведення державного фінансового контролю. До принципів організації публічного фінансового контролю належать: чітке визначення місця, ролі, завдань і функцій органів, які проводять фінансовий контроль згідно з законодавством; забезпечення функціональної, організаційної, персональної та фінансової незалежності органів, які проводять фінансовий контроль від підконтрольних суб'єктів; координація роботи органів, які

проводять фінансовий контроль для уникнення повторювання завдань та формування єдиної системи фінансового контролю на всіх рівнях публічної влади. До ключових принципів проведення публічного фінансового контролю включають: законність, обов'язковість, незалежність, об'єктивність, стратегічне спрямування, неупередженість, гласність, всебічність, систематичність, плановість, регулярність, конкретність, економність та ефективність [81, с. 19].

Л. А. Савченко зазначає, що засади фінансового контролю є одночасно засадами організації контролю та засадами діяльності суб'єктів, які проводять фінансовий контроль, оскільки вказані принципи застосовуються в процесі роботи останніх. Вчена пропонує перелік вказаних принципів: законність, плановість, гласність, незалежність, об'єктивність, компетентність, оперативність, систематичність [260, с. 69].

І. К. Дрозд пропонує класифікувати засади публічного фінансового контролю на три групи: загальні, аналітичні та етичні. До загальних принципів науковець відносить законність, безсторонність, об'єктивність, публічність, системність, відповідальність, комунікабельність, поділ повноважень контролю, компаративність, своєчасність і превентивність [101, с. 48-50].

Н. В. Синюгіна вважає недоцільним розподіл принципів на самостійні угруповання, аргументуючи, що це може створити ієрархію важливості, тоді як усі принципи мають однакове значення. Вчена пропонує власний, на її думку, вичерпний перелік засад публічного фінансового контролю: незалежність, законність, системність, систематичність, об'єктивність, публічність [273, с. 111].

І. С. Микитюк у своїх дослідженнях обґрунтовує, що засадами організації та проведення публічного фінансового контролю повинні бути принципи публічного управління. Це означає, що під час діяльності з проведення фінансового контролю доцільно дотримуватися єдиних засад, які сприятимуть підвищенню дієвості публічного управління. Разом із цим, під час проведення фінансового контролю доцільно дотримуватись специфічних принципів, притаманних саме процесу фінансового контролю [170, с. 89].

Так, відповідно до наукового підходу І. С. Микитюка принципи публічного фінансового контролю поділяються на принципи організації та принципи здійснення. До принципів організації контролю вчений відносить: забезпечення достатніх повноважень органам фінансового контролю на законодавчому рівні, проведення перевірок періодично, взаємодію між органами фінансового контролю; гнучкість організаційної системи контролю в умовах змін внутрішнього та зовнішнього середовища; поетапний розвиток системи фінансового контролю; незалежність контролюючих органів у функціональному, організаційному, персональному та фінансовому аспектах від об'єктів фінансового контролю. Для отримання необхідного ефекту від проведення державного фінансового контролю важливо, щоб у процесі його проведення дотримувалися наступних засад: законність; об'єктивність, компетентність посадових осіб органів, які проводять контрольні заходи; прозорість і відкритість діяльності органів, які проводять контрольні заходи; неможливість уникнення відповідальності за правопорушення; зосередженість на досягненні мети публічного фінансового контролю [170, с. 93-94].

Як наголошує Т. Письменна, ключовими організаційними засадами проведення публічного фінансового контролю є: встановлення місця, ролі, завдань та функцій органів, які проводять фінансовий контроль відповідно до компетенції органів законодавчої та виконавчої гілки влади; забезпечення функціональної, організаційної, персональної та фінансової незалежності органів, які проводять фінансовий контроль та їх працівників від суб'єктів відносно яких проводиться фінансовий контроль; координація роботи органів, які проводять фінансовий контроль, з метою запобігання повторенню їх повноважень. Окрім того, у переліку організаційних засад проведення публічного фінансового контролю виділяють ті принципи, що були сформовані науковцями відносно недавно. Наприклад, принципи організаційної динамічності системи фінансового контролю, яка має адаптуватись до трансформацій у внутрішньому та зовнішньому середовищах, а також принцип поступового розвитку системи публічного фінансового контролю.

Погоджуємось, що вказані засади потребують подальшого теоретичного дослідження, а їх впровадження у практику має стати обов'язковою умовою [212, с. 107].

І. С. Микитюк вважає за необхідне доповнити загальні засади публічного фінансового контролю новими засадами, а саме якості роботи органів, які проводять фінансовий контроль та завершеності заходів фінансового контролю. Принцип якості роботи органів, які проводять фінансовий контроль, спрямований на забезпечення економності, продуктивності та результативності їх контрольної та ревізійної діяльності. Що стосується принципу завершеності заходів фінансового контролю, то його дотримання виключає можливість повторних заходів фінансового контролю на одному й тому ж об'єкті контролю. Для реалізації цього принципу необхідно на законодавчому рівні встановити, які види контролю є достатніми для визнання об'єкта перевіреним, за яких обставин потрібне проведення додаткової перевірки і коли допустимо використовувати результати проведеного контролю [170, с. 92-93].

На думку В. Ф. Піхоцького, при визначенні засад фінансового контролю необхідно враховувати як універсальні принципи публічного управління та контролю, так і специфічні принципи, характерні для певного виду контролю. До принципів реалізації фінансового контролю вчений вважає за доцільне включати такі: 1) Методологічні принципи: демократизм, гуманізм, пріоритетність прав людини і громадянина, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, професіоналізм і конфіденційність; 2) Принципи організації контролю: результативність, адресність, своєчасність, гнучкість і економічність, законність, незалежність, збалансованість, системність; 3) Принципи здійснення контролю: законність, об'єктивність, невідворотність покарання осіб, що винні у фінансових правопорушеннях, а також притягнення їх до відповідальності, плановість, системність, безперервність, демократичний централізм, гласність, ефективність (дієвість) [217, с. 44].

С. В. Бардаш, аналізуючи принципи контролю як багатогранного явища, пропонує модель класифікації, що базується на наступних факторах: доречності

систематизації принципів за видами фінансового контролю на загальні та специфічні, їхній обґрунтованості, диференціації (засади, пов'язані з практичною діяльністю, зокрема організацією та проведенням контролю). Вчений також наголошує на доцільності включення принципів професійної етики суб'єкта, який проводить фінансовий контроль до загальних принципів фінансового контролю. Вчений виділяє понад п'ятдесят засад фінансового контролю, поділених за теоретичними та методологічними критеріями [28, с. 7].

Водночас, на думку С. О. Ніщимої, відсутня необхідність класифікації засад публічного фінансового контролю, але вчена пропонує розподілити на дві групи: загальні засади публічного фінансового контролю та внутрішні інституційні засади. Так, до загальних засад публічного фінансового контролю відносять універсальні принципи, що застосовуються у фінансовому праві та публічній фінансовій діяльності, оскільки контроль є складовою цієї діяльності. Проте до внутрішніх інституційних засад належать принципи, що охоплюють специфічні положення, що визначають процес проведення фінансового контролю, організацію діяльності органів фінансового контролю, а також принципи діяльності вищих контролюючих органів [187, с. 200].

Так, А. І. Бондаренко, керуючись нормами Лімської декларації керівних принципів контролю як ключового документа, що враховує особливості різних світових систем фінансового контролю, пропонує впровадити всі закріплені в ній принципи у діяльність контролюючих органів в Україні. Вчений наголошує, що узагальнені принципи мають застосовуватися до контрольних повноважень усіх контролюючих органів, тоді як специфічні для кожного органу необхідно закріпити в нормативно-правових актах, які встановлюють їх статус та порядок реалізації функцій [36].

Відповідно до поглядів В. К. Симоненка, О. І. Барановського та П. С. Петренка, дієвість функціонування системи публічного фінансового контролю залежна від дотримання таких засад: достатності та законодавчо визначених повноважень органів, які проводять контроль; об'єктивності й прозорості фінансового контролю; неможливості уникнення відповідальності за

порушення фінансового законодавства; регулярність проведення перевірок, а також взаємодії органів фінансового контролю, зокрема шляхом проведення спільних заходів фінансового контролю [272, с. 37].

О. П. Гетманець пропонує власний підхід до виокремлення принципів публічного фінансового контролю. Відповідно до підходу науковця засади фінансового контролю включають законність, відповідальність учасників фінансової діяльності держави, раціональність, достовірність, професійність, незалежність, взаємовідношення, допомогу та результативність. Вчена вважає за необхідне закріпити вказані засади в проєкті Закону України «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення». З-поміж виокремлених засад доцільно звернути увагу на ті, що є новими, а саме принцип раціональності, що характеризує публічний фінансовий контроль як розумну та доцільну діяльність. Відповідно до підходу О. П. Гетманець, застосування вказаного принципу в практичній діяльності надасть можливість чітко розмежовувати повноваження органів, які проводять фінансовий контроль, визначити об'єктів фінансового контролю та його предмет. Принцип законності, на думку вченої, є базовим і ключовим, оскільки забезпечує існування й узгодженість інших принципів [64, с. 22-23].

Окрему увагу варто приділити принципу допомоги, який О. П. Гетманець розглядає як інноваційний для публічного фінансового контролю, оскільки основною метою фінансового контролю, відповідно до вказаного принципу, є не покарання, а сприяння суб'єктам, відносно яких проводиться контроль, у виправленні фінансових правопорушень. Погоджуємось, що реалізація вказаного принципу може суттєво змінити ідеологію публічного фінансового контролю в бюджетному процесі, проте наразі ж принцип допомоги залишається теоретично обґрунтованим, але ще не втілений у практиці [64, с. 23].

Н. Д. Собкова вважає за доцільне виокремити наступні принципи публічного фінансового контролю: принцип узгодженості та планування дій органів, які проводять фінансовий контроль; принцип об'єктивності та відкритості роботи органів, які проводять фінансовий контроль; неможливості

уникнення притягнення до відповідальності за порушення фінансового законодавства; неупередженість і справедливість у проведенні перевірок; систематичність у виборі підконтрольних об'єктів, яка базується на циклічності перевірок, невтручання в оперативну фінансову та господарську діяльність суб'єктів підприємництва, окрім випадків, визначених законом; прозорість і відкритість, окрім необхідності дотримання режиму спеціальних обмежень, пов'язаних із захистом інформації, яка охороняється законом, дотримання професійної етики та консолідована взаємодія органів, які проводять фінансовий контроль на загальнодержавному рівні [280, с. 190].

Аналізуючи напрацювання вчених щодо визначення принципів публічного фінансового контролю, можна підсумувати, що такі засади, як законність, гласність, об'єктивність, незалежність, системність та ефективність, є спільними для більшості наукових підходів. Важливо зазначити, що вказані принципи часто використовуються при аналізі базових засад будь - якої галузі права чи публічної діяльності. Як наслідок, вважаємо за доречне визначати названі принципи як універсальні (загальні) для публічної діяльності, зокрема і для проведення публічного фінансового контролю незалежно від його виду.

Водночас, як доцільно зауважує В. М. Прасюк, деякі принципи, виокремлені науковцями, стосуються специфічних аспектів організації та проведення публічного фінансового контролю. Зокрема, до засад діяльності органів, які проводять фінансовий контроль належать морально-етичні принципи, компетентність, професіоналізм і відповідальність. Принцип гласності часто розглядається як синонім публічності, а принцип неупередженості – як аналог об'єктивності. Проте принцип конфіденційності суперечить публічності, а принцип розподілу контрольних повноважень є частиною принципу системності. Принципи регулярності, систематичності, періодичності та постійності за своєю суттю є схожими. Щодо принципів плановості, економічності та оперативності, вчена вважає, що їх не потрібно включати до загального переліку, адже вони не можуть бути застосовані до всіх заходів публічного фінансового контролю без винятку [234, с. 157].

Серед принципів публічного фінансового контролю, визначених українськими науковцями, особливу увагу слід приділити принципам організаційної динамічності системи, плановості її розвитку та стратегічного спрямування. На основі авторського підходу Т. Письменної вказані принципи отримали уточнені назви й нове трактування їх змісту, що сприяє їх практичній реалізації та розвитку системи публічного фінансового контролю. Так, вчена визначає наступні принципи: 1) принцип трансформаційної здатності системи публічного фінансового контролю – у відповідь на зміни внутрішнього й зовнішнього середовища система повинна мати здатність до адаптації, включаючи нові складові та виключаючи застарілі, адже така організаційна динамічність свідчить про розвиток системи та її відповідність сучасним викликам; 2) принцип поетапної еволюції – система публічного фінансового контролю постійно розвивається, проходячи етапи, кожен з яких відповідає певним часовим періодам і завданням, тому вказаний розвиток забезпечує виконання функцій, покладених на систему, у динамічному середовищі; 3) принцип стратегічного спрямування – зміни в системі публічного фінансового контролю повинні враховувати не лише поточні потреби, але й стратегічні перспективи, адже вказане надасть можливість системі відповідати довгостроковим викликам та виконувати ускладнені завдання майбутнього [212, с. 107].

Погоджуємось з А. В. Пиріг, що принципи проведення публічного фінансового контролю в Україні доцільно розділити на дві групи: 1) загальні принципи, що включають законність, дотримання прав і свобод учасників, компетентність, оптимальне розподілення повноважень представників держави, ефективність та оперативність; 2) спеціальні принципи, до яких належать безперервність, забезпечення єдності публічної політики, відкритість, прозорість і гласність, врахування думки суспільства, доцільність, єдиноначальність, політична неупередженість і незалежність, конфіденційність, повнота і суцільність заходів контролю, відшкодування збитків, відповідальність винних посадових осіб за порушення, об'єктивність, неупередженість, збалансованість

та економічність [210, с. 388].

Так, зовнішній публічний фінансовий контроль повинен базуватися на засадах, які гарантують його ефективність. Фундаментальні філософські та концептуальні ідеї, що демонструють цінності демократичності та незалежності органів, які проводять фінансовий контроль, були сформульовані ще в 1977 році у Лімській декларації керівних принципів аудиту. У декларації визначено наступні основні засади зовнішнього публічного фінансового контролю: 1) незалежність органу, який проводить фінансовий контроль та його працівників; 2) безперервність процесу контролю; 3) законність усіх дій органу, який проводить фінансовий контроль; 4) компетентність працівників органу, який проводить фінансовий контроль; 5) об'єктивність у проведенні заходів фінансового контролю; 6) плановість у здійсненні контрольної діяльності; 7) ефективність, яка передбачає, що результати контролю повинні перевищувати витрати на його проведення; 8) гласність, тобто обов'язкове інформування про результати контролю вищих органів законодавчої та виконавчої влади, працівників об'єкта фінансового контролю та громадян; 9) конфіденційність, яка забезпечує нерозголошення інформації про результати контролю в частині, що охороняється законом [12].

У 1991 році на основі Лімської та Токійської декларацій Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) розробила Стандарти аудиту державних фінансів, у яких детально визначено основні засади зовнішнього фінансового контролю, загальні вимоги до проведення зовнішнього фінансового контролю та правила подання звітів. Згідно з глосарієм Стандартів аудиту державних фінансів, загальні засади зовнішнього фінансового контролю описуються як кваліфікація, компетенція, незалежність, об'єктивність і ретельність, що необхідні особі, яка проводить фінансовий контроль для успішної, результативної та ефективної реалізації своїх повноважень відповідно до встановлених стандартів і правил [3].

У 1996 році Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю закріпила вказані вище принципи у Кодексі етики аудиторів, який став

декларацією системи засад, що спрямовують щоденну діяльність осіб, які проводять фінансовий контроль. У цьому документі визначені ключові етичні принципи, якими необхідно керуватись під час проведення зовнішнього публічного фінансового контролю, а саме чесність, сумлінність, незалежність, об'єктивність, аполітичність, конфіденційність та компетентність [3].

Доцільно звернути увагу, що принципи зовнішнього публічного фінансового контролю були визначені в Мексиканській декларації про незалежність 2007 року як ключові вимоги до аудиту публічного сектору. З - поміж них є принципи, які повторюють базові засади фінансового контролю, перераховані у Стандартах аудиту державних фінансів, але особливий акцент зроблено на засаді незалежності вищих органів фінансового контролю. Відповідно до Мексиканської декларації про незалежність можна виокремити наступні базові принципи публічного зовнішнього фінансового контролю: 1) наявність дієвої та ефективної конституційно-правової бази, що гарантує її фактичне застосування; 2) незалежність працівників вищих органів фінансового контролю, включаючи гарантії безпеки перебування на посаді та судовий імунітет при виконанні їх обов'язків; 3) широкий мандат і повноваження ухвалювати рішення у процесі виконання своїх функцій; 4) безперешкодний доступ до потрібної інформації; 5) зобов'язання подавати звіт про виконану роботу; 6) свобода визначати зміст, терміни підготовки, публікації та поширення звітів про перевірки; 7) наявність дієвих заходів виконання рекомендацій вищих органів фінансового контролю; 8) фінансова та адміністративна автономність, а також забезпечення достатніми людськими, матеріальними і фінансовими ресурсами [13].

У 2009 році Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю, піднімаючи актуальні питання публічного фінансового контролю, зосередила увагу на принципах прозорості та підзвітності, сформулювавши 9 основних принципів у цій сфері. Подальше обговорення та впровадження вказаних засад відбулося на конференції в Стамбулі у 2011 році. У вказаних документах було закладено основу для аналізу нових тенденцій у публічному управлінні,

викликів, пов'язаних із підвищенням рівня транспарентності та підзвітності, а також визначення нової ролі вищих органів фінансового контролю у вирішенні цих завдань [15].

У свою чергу, у статті 3 Закону України «Про Рахункову палату» визначено базові принципи, якими керуються посадові особи Рахункової палати під час своєї діяльності, зокрема проведення зовнішнього публічного фінансового контролю. Так, під час виконання визначених завдань Рахункова палата керується принципами законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості. Рахункова палата є організаційно, функціонально та фінансово незалежною, самостійно планує свою діяльність. Незалежність Рахункової палати забезпечується порядком призначення та звільнення її членів, встановленим Конституцією та законом, гарантованими умовами діяльності, передбаченими законодавством, особливим організаційним забезпеченням, визначеним законом. Також у своїй діяльності Рахункова палата застосовує основні принципи INTOSAI, EUROSAI та міжнародні стандарти фінансового контролю (ISSAI), якщо вони не суперечать Конституції та законам України [246].

З огляду на вищевикладене, враховуючи економічні, соціальні, етичні фактори, а також вимоги й правила, якими повинен керуватися вищий орган фінансового контролю, принципи публічного фінансового контролю відображаються не лише у національному законодавстві окремих країн. Під впливом глобалізаційних процесів, активної співпраці та обміну досвідом між державами у сфері фінансового контролю, ці принципи закріплюються в міжнародних деклараціях, кодексах та стандартах. Вони постійно еволюціонують, адаптуючись до актуальних викликів і потреб публічного зовнішнього фінансового контролю, орієнтованого на забезпечення ефективності.

Проблемі вдосконалення публічного зовнішнього фінансового контролю приділяють увагу багато науковців, зокрема І. В. Басанцов. На думку вченого, в умовах реформування різних галузей економіки та соціальної сфери зростає

доцільність посилення ролі публічного зовнішнього фінансового контролю, що має базуватись на принципах законності, об'єктивності, прозорості та відкритості, що надасть можливість регулярно інформувати громадянське суспільство про прогрес і результати впровадження реформ. І. В. Басанцов визначає публічний зовнішній фінансовий контроль як незалежний представницький контроль, що проводиться органами, заснованими представницькою владою, які є незалежними від виконавчої влади [30, с. 280].

К. В. Коваленко виокремлює наступні базові принципи проведення зовнішнього публічного фінансового контролю: 1) законність формування, використання, відчуження, розподілу, перерозподілу публічних ресурсів; 2) правильність формування, використання, відчуження, розподілу, перерозподілу публічних ресурсів; 3) ефективність формування, використання, відчуження, розподілу, перерозподілу публічних ресурсів; 4) об'єктивність формування, використання, відчуження, розподілу, перерозподілу публічних ресурсів; 5) прозорість формування, використання, відчуження, розподілу, перерозподілу публічних ресурсів; 6) гласність формування, використання, відчуження, розподілу, перерозподілу публічних ресурсів; 7) незалежність формування, використання, відчуження, розподілу, перерозподілу публічних ресурсів [121, с. 29].

Отже, вважаємо за доцільне проаналізувати зміст кількох базових засад публічного зовнішнього фінансового контролю, які, на наше глибоке переконання, є базовими засадами, наріжним каменем проведення публічного зовнішнього фінансового контролю.

Перш за все вважаємо, що під час здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю найважливіше значення має принцип законності. Л. А. Савченко, аналізуючи принцип законності під час проведення фінансового контролю, розглядає різні тлумачення цього поняття, запропоновані раніше представниками науки фінансового права. Усі вони узагальнюють, що засада законності полягає у дотриманні суб'єктами правовідносин під час проведення публічного фінансового контролю норм законодавства України. Як висновок,

Л. А. Савченко погоджується з думкою, що принцип законності означає підпорядкованість діяльності органів, які проводять публічний фінансовий контроль та їх працівників чинному законодавству [263, с. 155].

О. П. Гетманець також наголошує, що зміст засади законності під час здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю зводиться до дотримання норм законодавства всіма учасниками процесу фінансового контролю, включаючи органи фінансового контролю та їх працівників, які повинні виконувати свої повноваження відповідно до закону, не зловживаючи ними. Водночас, об'єкти фінансового контролю повинні мати гарантії захисту свого правового статусу та впевненість у невідворотності юридичної відповідальності за будь - які правові порушення [62, с. 44].

Отже, можна зробити висновок, що зазначені науковці фактично зберігають традиційне розуміння принципу законності відносно публічного фінансового контролю.

С. Федоров робить висновки щодо розуміння засади законності відповідно до сучасних тенденцій правової науки та акцентує увагу на зміні сучасного розуміння вказаного принципу. Вчений зауважує, що законність перестає бути абсолютним принципом правового регулювання, діяльності державних органів та громадян, зокрема й у сфері публічного фінансового контролю. Юридичне обґрунтування «виключення» законності із системи правових засад полягає в тому, що необхідність дотримання законодавства зумовлена суверенністю влади, а закони, виконання яких не є обов'язковим або не забезпечене примусом, підривають суверенітет держави та взагалі ставлять під сумнів її існування. С. Федоров вважає за доцільне сприймати законність не як причину, а як наслідок, не як правову засаду, а як відповідний стан суспільства, до досягнення якого повинні прагнути як влада, так і громадянське суспільство, оскільки саме законність забезпечує стабільність правовідносин і захист прав і свобод громадян. Крім цього, відсутність законності в державі може бути викликана різними факторами, зокрема: недосконалістю юридичної техніки нормативно-правових актів; слабкістю примусових механізмів держави, які застосовуються

за порушення закону; переконанням окремих учасників правовідносин у можливості чи необхідності порушення законів [298, с. 153].

Наступним принципом, який вважаємо є важливим під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю є принцип об'єктивності. Особливу увагу принципу об'єктивності в діяльності Рахункової палати присвятив Г. В. Зубенко, а саме у своїх дослідженнях вчений пояснює, що вказаний принцип, демонструючи сприйняття реалій контрольної діяльності, гарантує чіткість і всебічність аналізу фактів, які можуть впливати на ухвалення відповідних рішень. Важко не погодитися з тим, що публічний зовнішній фінансовий контроль, зважаючи на суспільне значення, повинен бути виключно об'єктивним. Проте реалізація об'єктивності на практиці залежить від діяльності суб'єктів, які проводять заходи фінансового контролю. Поміж іншого, об'єктивність проявляється через суб'єктивний підхід осіб, які проводять заходи фінансового контролю. Це ставить під сумнів її досягнення через вплив так званого «людського фактору» [111, с. 218-219].

У статті 3 Закону України «Про Рахункову палату» закріплено основні засади діяльності цього органу державного зовнішнього фінансового контролю, зокрема і об'єктивність. Закон також містить механізми, які має на меті на забезпечення дотримання принципу об'єктивності. Наприклад, у статті 7 передбачено право Рахункової палати залучати до проведення перевірок та ревізій кваліфікованих спеціалістів і експертів із інших установ і організацій. Стаття 14 встановлює відповідальність посадових осіб, залучених до контрольних заходів, за надання недостовірної інформації або приховування фактів, виявлених у процесі виконання своїх обов'язків. Проте формальне закріплення об'єктивності як принципу ще не гарантує злагоджену роботу механізму зовнішнього фінансового контролю. Залишається незрозумілим, як посадові особи досягають цієї об'єктивності на практиці, адже закон не пропонує чіткого алгоритму її реалізації в контрольній діяльності Рахункової палати. Вважаємо за доцільне розробити на законодавчому рівні конкретні правила, які б регламентували дотримання основних контрольних принципів і забезпечували

контроль за їх виконанням, що надало можливість сформувати цілісний механізм реалізації принципів, визначити умови відповідальності за їх порушення і забезпечити об'єктивність публічного фінансового контролю [296, с. 1070].

Також вважаємо за необхідне окремо зосередити увагу на системності як принципі публічного зовнішнього фінансового контролю, який передбачає наявність саме системи органів, які проводять незалежний фінансовий контроль. Проте вказана система як така зовсім не означає якусь єдину ієрархічну конструкцію підпорядкованості, а допускається відносна самостійність органів, які проводять зовнішній фінансовий контроль, що утворюються по лінії гілок публічної влади [256, с. 170].

Ще одним із принципів державного зовнішнього фінансового контролю вважаємо за необхідне визначати публічність та гласність. Поняття публічності фінансового контролю втілює гарантоване законом право кожної людини на доступ до інформації. Загалом вважають, що принцип публічності у сфері публічного фінансового контролю передбачає обов'язкове доведення до громадськості результатів заходів фінансового контролю, якщо вони не стосуються таємниці, яка охороняється державою, через засоби масової інформації. Часто публічність плутають із гласністю, оскільки ці поняття мають спільні риси, проте між ними є суттєва різниця. Принцип гласності передбачає загальнодоступність результатів перевірок і забезпечує прозорість шляхом прямого наказу – інформація «повинна бути доступною». Натомість публічність реалізує сам механізм доступу до інформації, наприклад, через публікації у засобах масової інформації. Таким чином, гласність створює передумови для доступу до інформації, а публічність забезпечує практичне виконання цього доступу. Ці два принципи, хоча й доповнюють один одного, є окремими елементами публічного зовнішнього фінансового контролю. Публічність також відіграє ключову роль у взаємодії громадянського суспільства з державою в правовідносинах фінансового контролю. Сьогодні цей принцип у фінансовому контролі все більше відображає динаміку розвитку суспільно-економічних відносин в Україні. Якщо раніше публічність була лише інструментом, залежним

від волі державної влади, то нині, у контексті переходу до ринкової економіки, вона набуває самостійного значення. Це дозволяє їй відображати характер роботи державного апарату та взаємозв'язок між публічним інтересом і його реалізацією. Публічність можна вважати універсальним і необхідним принципом для забезпечення ефективної роботи механізму публічного контролю, що формує підґрунтя для дії інших важливих принципів, таких як незалежність та законність. Водночас публічність забезпечує відкритий і прозорий доступ до інформації для кожного зацікавленого громадянина [295, с. 968].

Також одним з найбільш значимих засад проведення саме зовнішнього фінансового контролю є принцип незалежності, адже особливістю вказаного виду фінансового контролю є його незалежний характер.

Закон України «Про Рахункову палату» приділяє значну увагу забезпеченню принципу незалежності у виконанні повноважень цього органу. У статті 3 зазначено, що незалежність Рахункової палати гарантується через: порядок призначення і звільнення членів, встановлений Конституцією України та Законом; законодавчо визначені гарантії її діяльності; а також особливий порядок організаційного забезпечення. Незалежність членів виражається у їх автономності під час ухвалення рішень [246].

Згідно зі статтею 32 вказаного Закону, члени та працівники апарату Рахункової палати мають право діяти в межах своїх повноважень і зобов'язані відмовлятися від виконання незаконних наказів, розпоряджень чи вказівок, дотримуючись вимог законодавства, а також можуть викладати окрему думку, якщо не погоджуються з прийнятим рішенням. Відповідно до пункту 3 статті 26 Закону така думка фіксується й доводиться до відома відповідних органів. Ці норми забезпечують незалежність, законність та прозорість діяльності Рахункової палати, сприяючи ефективному виконанню її функцій [246].

Організаційна незалежність органів, які проводять зовнішній фінансовий контроль гарантується наявністю нормативно-правової бази, яка чітко регламентує їх права й обов'язки та передбачає право самостійно вирішувати більшість питань у межах своїх повноважень, обов'язок відмовлятися від

виконання наказів, розпоряджень чи вказівок, що суперечать закону, можливість приймати об'єктивні, професійні та незалежні рішення за результатами контролю, відповідальність за захист від будь-якого тиску з боку інших органів. Функціональна незалежність органів, які проводять зовнішній фінансовий контроль полягає у захищеності діяльності органу від стороннього втручання, як з боку суб'єктів відносно яких проводиться контроль, так і з боку інших органів влади та їх посадових осіб, а також включає право самостійно планувати й здійснювати перевірки. Фінансова незалежність органів, які проводять зовнішній фінансовий контроль означає достатній рівень бюджетного фінансування для забезпечення діяльності органу. Особиста незалежність органів, які проводять зовнішній фінансовий контроль передбачає відсутність у посадових осіб, що проводять заходи фінансового контролю, будь-якої зацікавленості у відношенні суб'єкта відносно якого проводиться контроль, а також відсутність матеріальної вигоди, пов'язаної з результатами його діяльності. Ці аспекти забезпечують неупередженість та ефективність фінансового контролю [167, с. 60].

Ще одним важливим принципом для реалізації завдань незалежного зовнішнього фінансового контролю є принцип відповідальності. Вказаний принцип охоплює три ключові аспекти: 1) відповідальність осіб, які проводять державний зовнішній фінансовий контроль – суб'єкти, які проводять контроль, повинні нести відповідальність (економічну, адміністративну, дисциплінарну) за неналежне виконання своїх обов'язків. Відповідальність повинна бути чітко встановлена за виконання кожної контрольної функції, яка має бути формально закріплена за конкретним суб'єктом. Без чіткої відповідальності контрольна діяльність може бути неефективною. Відповідальність осіб, які проводять державний зовнішній фінансовий контроль сприяє розробці обґрунтованих і практичних рекомендацій щодо вдосконалення об'єктів контролю. Оскільки висновки осіб, які проводять державний зовнішній фінансовий контроль, значною мірою впливають на державну економічну безпеку та суспільний добробут, їх відповідальність має першорядне значення; 2) відповідальність суб'єктів, відносно яких проводиться публічний зовнішній фінансовий контроль

– за виявлені помилки чи зловживання в управлінні публічними фінансами та майном винні особи повинні нести відповідальність. Відповідальність залежить від тяжкості порушень, їх впливу на публічні фінанси та розміру завданої шкоди; 3) відповідальність третіх осіб – до третіх осіб відносяться державні органи, уповноважені приймати рішення, а також інші організації, які взаємодіють із органами фінансового контролю та зобов'язані виконувати приписи, надавати необхідну інформацію та виконувати інші свої обов'язки щодо органів контролю. Неналежне виконання таких обов'язків повинно передбачати відповідальність, закріплену нормативно-правовими актами. Усі три аспекти принципу відповідальності є важливими для забезпечення ефективності публічного зовнішнього фінансового контролю та його впливу на економічну стабільність і добробут [256, с. 170].

Окрім того, погоджуємось з В. Ф. Піхоцьким, що для публічного зовнішнього фінансового контролю характерні також наступні засади: 1) компаративності – визначає механізм контролю шляхом порівняння двох або більше одиниць, що мають нормативне та фактичне значення; 2) превентивності – спрямована на завчасне здійснення перевірок, щоб запобігти суттєвим відхиленням фактичних показників від встановлених норм; 3) скоординованості – передбачає узгодження дій органів контролю для уникнення повторення функцій, зайвого відволікання працівників підконтрольних організацій і, за необхідності, організацію спільних заходів із іншими контролюючими структурами; 4) сталості – забезпечує безперервність процесу контролю, який охоплює всі етапи, від складання фінансових планів до аналізу їх виконання за підсумками року; 5) ефективності – включає перевірку економності й оптимального використання фінансових ресурсів, а також досягнення максимальних результатів із мінімальними витратами під час реалізації державних програм і заходів; 6) самодостатності – передбачає наявність у системі контролю таких елементів, які забезпечують її ефективне функціонування та розвиток; 7) доцільності – спрямований на перевірку цільового використання фінансових ресурсів і майна, придбаного за їх рахунок,

а також відповідність дій встановленим цілям, програмам і пріоритетам [217, с. 45].

На основі аналізу позицій науковців щодо принципів фінансового контролю пропонуємо наступний перелік ключових принципів публічного зовнішнього фінансового контролю: 1) принцип законності – діяльності органів, які проводять перевірки повинні чітко базуватись на відповідних правових нормах та правилах, закріплених на законодавчому рівні; 2) принцип об'єктивності – заходи контролю мають базуватись на даних, зібраних об'єктивно; 3) принцип незалежності – органи, які проводять фінансовий контроль, мають незалежний статус та повноваження; 4) принцип гласності та публічності – результати перевірки повинні бути доступними та зрозумілими для суспільства; 5) принцип відповідальності – органи, які проводять фінансовий контроль та їх працівники повинні нести відповідальність за результати своєї діяльності та за дотримання встановлених норм та процедур. Зазначений перелік правових засад може слугувати базисом для формування ефективної системи принципів публічного зовнішнього фінансового контролю, спрямованої на гарантування високого рівня законності, ефективності та довіри суспільства. Узагальнюючи аналіз засад публічного зовнішнього фінансового контролю доцільно наголосити, що наявність єдиного сформованого комплексу принципів публічного зовнішнього фінансового контролю стане основою його організації та правового регулювання. З огляду на це, принципи публічного зовнішнього фінансового контролю повинні бути належним чином закріплені в законодавстві.

Висновки до Розділу 1

Отже, на підставі проведеного аналізу теоретико-правових засад державного зовнішнього фінансового контролю, ми прийшли до наступних висновків:

1. Встановлено, що вивчення сучасного стану організації та дії системи публічного фінансового контролю в Україні виявив ряд невирішених проблем.

Серед головних проблем – відсутність систематизованої і повної нормативно-правової бази, зокрема загальних стандартів фінансового контролю, необхідність реформування організаційних структур органів, що проводять фінансовий контроль, а також коригування напрямів їхньої діяльності. Крім того, методологічні основи публічного фінансового контролю не відповідають сучасним вимогам, а органи фінансового контролю стикаються з низьким матеріально-технічним і фінансовим забезпеченням. Ці проблеми значно гальмують розвиток ефективної системи державного фінансового контролю.

2. Наголошено на тому, що історичні передумови виникнення фінансового контролю можна розглянути як результат еволюції економічних відносин, соціальних формацій і потреби в регулюванні та управлінні потоками фінансових ресурсів. На основі аналізу поглядів науковців виділено такі ключові історичні передумови виникнення фінансового контролю: 1) колективізація праці та господарювання; 2) необхідність управління ресурсами; 3) поява грошей і розвиток товарно-грошових відносин; 4) формування державних структур; 5) розвиток продуктивних сил і технологій; 6) зміна суспільно-економічних формацій; 7) глобалізація та інтеграція іноземних практик; 8) поява нових економічних суб'єктів і методів управління.

3. Визначено, що поняття «контроль» слід визначати як одну з управлінських функцій, яка становить систему спостереження і моніторингу за діями підконтрольного об'єкта для оцінювання ефективності ухвалених рішень щодо управління. Аналіз існуючих підходів до визначення термінів «контроль», «державний контроль», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль» демонструє, що в науці адміністративного права та фінансового права вказані терміни часто ототожнюють. Однак запропоноване вище співвідношення цих понять дозволяє провести логічний поділ завдань на конкретному рівні публічного управління, надає можливість раціонально взаємодіяти суб'єктам фінансового контролю та визначити межі їх відповідальності.

4. Обґрунтовано позицію, що поняття «державний фінансовий контроль» слід визначати як функцію публічного управління, яка реалізується органами

публічного управління, зокрема спеціалізованими державними органами фінансового контролю, цілеспрямована на гарантування дотримання засад законності, раціональності, дієвості управління, зокрема у сфері формування, розподілу, використання, розпорядження публічними грошовими ресурсами з метою виявлення та запобігання вчиненню порушення фінансових норм.

5. Встановлено, що аналіз теоретичних підходів до тлумачення державного фінансового контролю, демонструє, що вказаний феномен не визначається як цілісна система, оскільки відсутня єдина методологічна база, часто змішуються різні форми, види, типи та методи контролю, а також їх класифікація, бракує єдиного логічного підходу до визначення поняття «державний зовнішній фінансовий контроль», що ускладнює побудову ефективної системи фінансового контролю на практиці та створює перепони для формування єдиного інформаційного середовища для подальших досліджень у сфері фінансового контролю та розробки дієвої державної політики у сфері фінансового контролю.

6. Визначено, що державний фінансовий контроль розподіляється на державний внутрішній фінансовий контроль (відомчий, урядовий) та державний зовнішній фінансовий контроль. Під державним зовнішнім фінансовим контролем пропонуємо визначати цілеспрямовану публічну діяльність незалежного органу фінансового контролю, створеного законодавчим органом, що спрямована на гарантування законності, дотримання фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави через проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу й інших заходів контролю. Також пропонуємо внести зміни до статті до статті 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та закріпити на законодавчому рівні визначення поняття «державний зовнішній фінансовий контроль».

7. Обґрунтовано позицію, що поняття принципів фінансового контролю доцільно визначити як комплекс обґрунтованих теоретично та закріплених на законодавчому рівні засад, які встановлюють ключові положення проведення фінансового контролю, основним завданням якого є дієве розпорядження

фінансами, гарантування фінансової стабільності та виявлення фінансових правопорушень. Кожен принцип має як теоретичне, так і практичне значення для ефективного проведення фінансового контролю, що надає можливість деталізувати напрями відносин контролю. Принципи державного зовнішнього фінансового контролю пропонуємо визначати як комплекс взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих обґрунтованих теоретично та закріплених на законодавчому рівні засад проведення публічного фінансового контролю, що встановлюють його загальний напрям і базові положення, на яких базується специфіка діяльності органів фінансового контролю у сфері публічного управління.

8. Запропоновано до переліку ключових принципів публічного зовнішнього фінансового контролю відносити: 1) принцип законності – діяльності органів, які проводять перевірки повинні чітко базуватись на відповідних правових нормах та правилах, закріплених на законодавчому рівні; 2) принцип об'єктивності – заходи контролю мають базуватись на даних, зібраних об'єктивно; 3) принцип незалежності – органи, які проводять фінансовий контроль, мають незалежний статус та повноваження; 4) принцип гласності та публічності – результати перевірки повинні бути доступними та зрозумілими для суспільства; 5) принцип відповідальності – органи, які проводять фінансовий контроль та їх працівники повинні нести відповідальність за результати своєї діяльності та за дотримання встановлених норм та процедур.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ ЯК СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Місце Рахункової палати України у системі публічного фінансового контролю

В умовах сьогодення в Україні не розроблена чітко сформована концепція системи публічного фінансового контролю як у науковій сфері, так і на рівні законодавства. З наукової точки зору концепція системи публічного фінансового контролю повинна включати теоретичні та методологічні засади контролю, які згодом будуть відображені в нормативно-правових актах, що регулюють державну політику у цій сфері. Поміж іншого, впровадження вказаної концепції має зумовити надання Рахунковій палаті статусу вищого органу фінансового контролю із відповідними повноваженнями координації, а також до чіткого розмежування компетенції між органами зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю.

Так, органи фінансового контролю в Україні доцільно розглядати як єдину систему, а не як окремі, самостійні елементи. Однак на законодавчому рівні досі не закріплено визначення таких ключових понять, як «система органів фінансового контролю» та «орган державного фінансового контролю». На нашу думку, доцільно дослідження місця Рахункової палати серед органів публічного фінансового контролю почати із аналізу значення терміну «орган публічного фінансового контролю». Термін «орган» (від лат. *organum* – знаряддя, інструмент) значить засіб для досягнення певної мети. У юридичній енциклопедії, визначено, що поняття «орган держави» означає структурно впорядкований елемент механізму держави, який має владні повноваження та потрібні для реалізації завдань ресурси, пов'язані із здійсненням функцій держави [321, с. 286].

Д. С. Роговенко зауважує, що орган публічного фінансового контролю це структурна складова механізму держави, яка належить до певної системи, проте залишається організаційно самостійною, наділена власними повноваженнями та виконує виключну функцію контролю у сфері фінансів і фінансової діяльності держави від її імені та в її інтересах [253, с. 346]. На наше переконання, вказане тлумачення є аргументованим та доцільним, проте більшою мірою щодо органів публічного фінансового контролю із спеціальними повноваженнями.

З метою визначення місця Рахункової палати в системі органів публічного фінансового контролю необхідно розглянути повноваження інших державних органів в сфері фінансового контролю.

Одним з провідних органів публічного фінансового контролю є Державна аудиторська служба України, яка є центральним органом виконавчої влади, що реалізує політику держави в сфері публічного фінансового контролю, функціонування якої спрямовується та координується урядом через Міністра фінансів. Відповідно до Положення про Державну аудиторську службу України, головними завданнями вказаного органу є: реалізація політики держави у галузі публічного фінансового контролю, подання рекомендацій для Міністра фінансів відносно формування вказаної політики, проведення публічного фінансового контролю з ціллю оцінювання ефективності, законності, цілеспрямованості та результативності використання публічних фінансових ресурсів, а також досягнення економії коштів бюджету, надання адміністративних послуг. Згідно з покладеними завданнями, Державна аудиторська служба проводить публічний фінансовий контроль за цілеспрямованістю та ефективністю використанням і збереженням публічних фінансових ресурсів, досягненням економії коштів бюджету, використанням відповідно до цілей та вчасне повернення позик, одержаних під гарантії держави, дотримання бюджетних норм на усіх стадіях бюджетного процесу відносно бюджетів держави та територіальних громад, дотриманням норм про закупівлі, виконання інвестиційних проєктів, законністю та ефективністю за витратами публічних коштів з метою використання інформаційних технологій, дотримання розпорядниками бюджетних коштів

зобов'язань у рамках публічно-приватного партнерства умовам договорів та вимогам бюджетного законодавства [243].

А. В. Хомутенко наголошує, що Державна аудиторська служба має проводити оцінювання ефективності організаційно-управлінських структур виконавчої влади, що за видом її роботи не є можливим, адже тоді вказаний орган контролю повинен оцінювати ухвалені рішення в сфері публічного управління щодо ефективності використання публічних фінансових ресурсів центральними органами виконавчої влади, у тому числі урядом. Вказане буде суперечити нормам INTOSAI, відповідно до яких вказана функція має реалізовуватись вищим органом публічного фінансового контролю, яким є Рахункова палата [307].

Ще одним органом системи публічного фінансового контролю є Державна фіскальна служба України, яка відповідно до своїх завдань проводить контроль за оперативністю подання платниками податків та єдиного внеску звітності, встановленої законом, а також за оперативністю, правильністю та вичерпністю нарахування та сплати податків та інших імперативних платежів. Крім того, Державна фіскальна служба проводить контроль за дотриманням податкових та митних правових норм тощо [244].

Наступним органом системи публічного фінансового контролю є Державна казначейська служба України до повноважень якої належить реалізація політики держави у галузі казначейського обслуговування фінансових ресурсів бюджету держави, фінансових ресурсів клієнтів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів, подання на розгляд Міністра фінансів рекомендацій відносно формування політики держави у вказаних галузях. В межах вказаних завдань Державна казначейська служба України проводить контроль за веденням бухгалтерського обліку надходжень та витрачання коштів бюджетів держави та територіальних громад, підготовку розпорядниками та одержувачами коштів бюджету фінансової та бюджетної звітності, бюджетними повноваженнями протягом зарахування надходжень до бюджету, збігом фінансових планів розпорядників коштів держави із параметрами бюджетного розпису, паспорту

бюджетної програми, дотриманням норм під час операцій з коштами бюджету в іноземній валюті, дотриманням норм у сфері проведення лотереї, дотриманням норм у галузі закупівель [239].

Вказані вище органи фінансового контролю мають становити систему публічного фінансового контролю на підставі наданих їм повноважень у сфері контролю за доходами та/або видатками бюджету держави. Поміж іншого, з-поміж державних органів є такі, що мають фінансово-контрольні повноваження, проте фінансовий контроль не є їх головною функцією.

Так, згідно з статтею 85 Конституції України до повноважень парламенту у сфері фінансового контролю належить проведення контролю за виконанням бюджету держави, проведення контролю за роботою уряду, затвердження рішень про надання Україною позик і фінансової допомоги зарубіжним країнам та міжнародним організаціям, а також про отримання Україною від зарубіжних країн, банків і міжнародних фінансових організацій позик, не визначених бюджетом, проведення контролю за їх використанням, призначення на посади та звільнення з посад Голови та інших членів Рахункової палати, проведення парламентського контролю [136].

Відповідно до статті 106 Конституції України Президент України як глава держави у сфері фінансового контролю має наступні повноваження: формує для здійснення власних прав та обов'язків консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи та служби в межах фінансування визначеного бюджетом, підписує закони, які приймаються парламентом та має право вето щодо прийнятих парламентом законів із поверненням їх на повторний розгляд парламенту. Так, вплив Президента України на стан фінансового контролю в Україні реалізується крізь призму формування правових норм у сфері фінансового контролю, що наявні в указах та розпорядженнях глави держави [136].

Поміж іншого, уряд України через Міністра фінансів України здійснює спрямування та координацію функціонування профільних органів фінансового контролю, а саме Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України, Державної фіскальної служби України тощо.

Міністерство фінансів України відіграє важливу роль в системі фінансового контролю і є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади. Профільним завданням Міністерства фінансів України є забезпечення формування та реалізації політики держави у галузі контролю за дотриманням бюджетного законодавства, публічного фінансового контролю, публічного внутрішнього фінансового контролю [240].

Поміж іншого, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку також має повноваження в сфері контролю, а саме проводить публічний контроль за емісією і обігом цінних паперів та похідних (деривативів) в межах України, проводить публічний контроль у сфері спільного інвестування; проводить у межах повноважень публічний контроль у сфері накопичувального пенсійного забезпечення [245].

Окрему увагу необхідно приділити роботі аудиторів та аудиторських фірм. Аудиторська діяльність є одним із видів фінансового контролю, що здійснюється незалежно від державних органів і доповнює фінансовий контроль, який проводять органи фінансового контролю [194, с. 71]. Крім того, відповідно до п.6 ч.1 ст.8 Закону України «Про Рахункову палату» встановлено, що члени Рахункової палати мають право залучати для реалізації своїх повноважень спеціалістів, аудиторів та експертів з інших установ та організацій, у тому числі на договірній основі. У багатьох країнах на законодавчому рівні передбачена можливість використання аудиторських висновків для цілей публічного фінансового контролю [246].

В межах аналізу питання формування фінансової системи України доцільно врахувати досвід країн світу. Так, А. Г. Андрєєв та А. Д. Соменков аналізують проблему вибору моделі діяльності Рахункових палат як органів фінансового контролю, виділяючи дві системи, поширені в країнах Західної Європи: адміністративну та судову. Адміністративна форма бере свій початок у Великій Британії, а судова форма зародилася у Франції. На думку вчених, ефективність фінансового контролю може забезпечуватися як в адміністративній, так і в судовій формах. При цьому належність органу

фінансового контролю до тієї чи іншої системи не визначає його приналежності до адміністративної чи судової гілки влади. Наприклад, Рахункові палати, які здійснюють свою діяльність у судовій формі, не є частиною судової гілки влади відповідних держав [252, с. 38-39].

Так, для України характерна одна з двох головних моделей організації спеціального публічного фінансового контролю, яка типова для країн континентальної системи права (Німеччини, Франції, Італії, Австрії, Іспанії, Польщі та інших європейських держав). У вказаній моделі функції контролю покладено на Рахункову палату, що засновується вищими органами влади, яка при цьому залишається незалежною у своїй роботі. Загалом подібні до Рахункової палати установи, що входять до INTOSAI та EUROSAI діють у 117 країнах світу [216, с. 60].

Встановлюючи статус Рахункової палати України в системі органів фінансового контролю, необхідно зауважити, що конституції різних країн закріплюють його по-різному. Так, у Австрії та Угорщині Рахункова палата відноситься до парламентських органів, тоді як в Болгарії, Польщі та Німеччині Рахункова палата визнана самостійним вищим органом публічного фінансового контролю. Поміж іншого, в Італії та Франції правовий статус Рахункової палати взагалі є неоднозначним, оскільки їм можуть надавати окремі повноваження як судового органу або ж безпосередньо включати їх до системи органів судової влади [168, с. 36].

В Україні функціонує французька модель Рахункових палат та розподілу влади на три гілки. Так, законодавча та виконавча гілки влади мають у своїй структурі органи публічного фінансового контролю. Багато вчених характеризують фінансовий контроль, що проводить Рахункова палата, як «зовнішній» та «незалежний». І. Ващенко зазначає, що ефективна система публічного фінансового контролю складається з двох однаково важливих компонентів: внутрішнього (відомчого) контролю, який проводять Міністерство фінансів, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України тощо, та зовнішнього – незалежного фінансового контролю, що

проводить Рахункова палата України. Водночас, як зауважує вчена, статус Рахункової палати як органу зовнішнього фінансового контролю є певною мірою умовним, оскільки Рахункова палата проводить зовнішній контроль щодо органів виконавчої влади, однак не поширює свій контроль на парламент. Рахункова палата створюється парламентом, діє від його імені та підзвітна їй. Проте, попри цей зв'язок, вказаний орган залишається організаційно та фінансово незалежним, що унеможливорює будь - який вплив парламенту на діяльність Рахункової палати [45, с. 56].

Органи зовнішнього контролю не є складовою організаційної структури установ, за діяльністю яких проводиться нагляд. Саме тому вищі органи контролю публічних фінансів відносяться до системи зовнішнього контролю. Відповідно до рекомендацій INTOSAI, зовнішній контроль є важливим механізмом реалізації конституційного права народу на моніторинг використання публічних коштів. Натомість внутрішній фінансовий контроль виконується безпосередньо урядовими структурами для оперативного нагляду за виконанням покладених на них завдань [112, с. 16].

Відповідно до Конституції України Рахункова палата є органом, що функціонує від імені парламенту, а її підзвітність парламенту прямо закріплена у статті 1 Закону України «Про Рахункову палату». Крім того, Рахункова палата не володіє достатнім рівнем операційної незалежності, зокрема щодо планування своєї роботи. Чинне законодавство України не визначає чітких засад взаємодії Рахункової палати з органами публічного фінансового контролю, що проводять нагляд за використанням коштів бюджету держави. Відсутність такої регламентації негативно позначається на ефективності системи публічного фінансового контролю [159, с. 129].

Так, Рахункова палата є членом INTOSAI з 1998 року, а з 1999 року – членом EUROSAI, що вкотре підтверджує міжнародне визнання її статусу як вищого органу фінансового контролю України та її активну взаємодію з міжнародними інституціями у сфері фінансового контролю.

Поміж іншого, серед повноважень Рахункової палати має бути право на

проведення перевірки законності, ефективності та результативності контролю, а також вжиття заходів для його вдосконалення. Проте суперечливість статусу Рахункової палати та визначення місця в системі органів фінансового контролю здійснює перешкоди для реалізації цих повноважень. Вказане аргументує необхідність закріплення за Рахунковою палатою статусу вищого органу фінансового контролю на конституційному рівні в межах імплементації міжнародних стандартів. О. А. Кузьменко, наголошує, що доцільно закріпити за Рахунковою палатою статус вищого органу зовнішнього публічного фінансового контролю, що об'єднував би всі види та організаційно-правові форми публічного зовнішнього фінансового контролю [143, с. 155].

С. П. Паньків вважає, що необхідно зупинити дискусію відносно того, за яким органом доцільно закріпити статус вищого органу фінансового контролю в Україні, і зазначає, що це має бути Міністерство фінансів України або Рахункова палата. Вчений підкреслює, що Рахункова палата є незалежним органом публічного зовнішнього фінансового контролю, підзвітним парламенту відповідно до Закону України «Про Рахункову палату», тому саме вказаному органу доцільно надати статус вищого органу фінансового контролю [201, с. 234].

Л. А. Савченко, під час вивчення правового статусу Рахункової палати, наголошує, що вступ Рахункової палати до INTOSAI повинен би бути стимулом для вдосконалення законодавства, що регулює організацію та роботу вказаного органу з урахуванням зарубіжного досвіду надання Рахунковій палаті статусу вищого органу фінансового контролю [262, с. 290].

Таку ж позицію висловлює В. П. Пилипенко, зазначаючи, що Рахункова палата відповідає всім стандартам вищого органу зовнішнього фінансового контролю, визначеним Лімською декларацією керівних принципів контролю. Проте, О. І. Гриценко має протилежну позицію, що надання Рахунковій палаті статусу «вищого» відносно інших органів фінансового контролю, що відносяться до інших гілок влади, порушить принцип розподілу влади та систему «стримувань і противаг», закріплену у Конституції України [74, с. 43].

О. С. Койчева наголошує, що незважаючи на велику кількість органів, які проводять фінансовий контроль, а також існування відповідної нормативно-правової бази, вони не утворюють єдиної, узгодженої системи публічного фінансового контролю. Ефективне функціонування такої системи потребує спільних засад, єдиної законодавчої бази та уніфікованих стандартів проведення фінансового контролю, спрямованих на досягнення головної мети – раціонального та ефективного використання коштів бюджету держави. Так, вчена зазначає, що одним із ключових кроків має стати ухвалення базового закону, який би визначав основні поняття, перелік органів, що входять до системи фінансового контролю, їхні завдання, повноваження, сферу діяльності та суб'єктів, на яких поширюється їхня компетенція. Важливим аспектом є закріплення за Рахунковою палатою України правового статусу вищого органу фінансового контролю на конституційному рівні, а також її ролі як координатора всієї системи фінансового контролю [128, с. 57].

О. Д. Шевчук також зауважує, що статус Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю (аудиту) не закріплений належним чином, що не відповідає міжнародним стандартам. Також вчений зазначає, що серед повноважень Рахункової палати щодо охоплення всієї сфери публічних фінансів контрольними заходами відсутній аудит відповідальності, хоча вказаний вид аудиту є одним з основних форм контролю [317, с. 70].

Відповідно до чинного законодавства, Рахункова палата виконує функцію представника парламенту у галузі фінансового контролю. Проте це не означає, що вона здійснює парламентський контроль, адже її діяльність спрямована безпосередньо на контроль у сфері фінансів. О. С. Койчева аргументує вказане наступним: 1) Рахункова палата не є частиною структури парламенту, а функціонує як окремий орган, виконуючи покладені на неї законом завдання; 2) обидва органи мають власну організаційну структуру; 3) хоча парламент формує склад Рахункової палати та вона підзвітна парламенту, це не робить її його структурним підрозділом [126, с. 151].

Б. О. Павленко зауважує, що Рахункова палата в межах реалізації своїх

повноважень користується відносною незалежністю, що проявляється у фінансовій, організаційній та функціональній автономії від інших органів, проте як складова механізму держави Рахункова не може мати абсолютної незалежності. На сучасному етапі розвитку фінансового контролю існує необхідність офіційного закріплення за Рахунковою палатою статусу координатора у сфері дотримання законності та прозорості під час використання публічних коштів. Рахункова палата не належить до жодної з гілок влади в Україні, оскільки має спеціальну компетенцію, передбачену Конституцією України. На думку науковців, проблема законодавчого визначення правового статусу Рахункової палати може бути пов'язана з некоректним перекладом назви INTOSAI – «Міжнародна організація вищих аудиторських інституцій», членом якої є Рахункова палата. Оскільки діяльність вказаної організації зосереджена на аудиті, а не контролі, можливе змішування понять у вітчизняному законодавстві [198, с. 67].

Так, визначення конституційно-правового статусу Рахункової палати протягом тривалого періоду залишалося невизначеним та суперечливим. Зокрема, Законом України «Про Рахункову палату» свого часу було закріплено підзвітність Рахункової палати парламенту. Однак вказане питання було врегульовано рішенням Конституційного Суду України від 23 грудня 1997 року № 7-зп, яким було встановлено, що Рахункова палата не є частиною парламенту, а отже, не є органом фінансового контролю законодавчої влади. Визначення Рахункової палати як органу парламенту надає право поширення на Рахункову палату прямого виконання парламентських функцій, що суперечить засаді єдиного органу законодавчої влади, яким є парламент. Водночас підзвітність і підпорядкованість Рахункової палати парламенту обмежується лише питаннями, що стосуються використання фінансових ресурсів бюджету держави, проведення перевірок та ревізій. Крім того, Конституційний Суд України наголосив, що парламент не має повноважень обмежувати чи скасовувати конституційні функції Рахункової палати, передавати їх іншим органам або перебирати їх на себе [251].

С. Михайленко, В. Хомутенко підкреслюють позитивний розвиток нормативного врегулювання правового статусу Рахункової палати, а саме щодо визначення підзвітності парламенту, проте залишаються певні прогалини у взаємодії між Рахунковою палатою та парламентом. Так, на нормативному рівні недостатньо чітко встановлено механізм реагування парламенту на висновки та пропозиції Рахункової палати. Зокрема, передбачено обов'язковий розгляд рішень, ухвалених за підсумками обговорення відповідних звітів, але при цьому відсутня пряма імперативна вимога щодо їх обов'язкового врахування. Оскільки повноваження Рахункової палати щодо здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) поширюються і на парламент, можна стверджувати, що парламент зобов'язаний враховувати її рішення, якщо вони стосуються повноважень щодо фінансового контролю відносно вказаного органу. Водночас така ситуація свідчить про відсутність чіткого та комплексного врегулювання правового статусу Рахункової палати [175, с. 180]

Поміж іншого, М. Петришина, К. Лагутіна зауважують, що на сьогодні й досі залишаються належно не врегульовані питання щодо взаємодії Рахункової палати з Державною аудиторською службою України, Державною митною службою України, Державною казначейською службою України та іншими органами, які проводять фінансовий контроль. Вказані прогалини негативно позначаються на роботі Рахункової палати, зокрема сприяють дублюванню повноважень, що, у свою чергу, ускладнює або навіть унеможлиблює реалізацію завдань та компетенцій різними фінансовими установами. Як наслідок, це знижує загальну ефективність системи публічного фінансового контролю [206, с. 350].

Так, згідно з ч. 1 ст. 18 Лімської декларації керівних принципів контролю основні повноваження щодо контролю вищого органу контролю повинні закріплюватися на конституційному рівні, а окремі особливості можуть бути встановлені законом. При цьому, як зазначено у ч. 3 вказаної статті Декларації, об'єктом контролю вищого органу фінансового контролю є публічні фінанси загалом, незалежно від того, чи відображені вони в бюджеті держави. Отже, ті

фінансові ресурси, які не включені до бюджету держави, не повинні бути за межами фінансового контролю вищого органу контролю [155].

Як наслідок, у Декларації про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав від 08 червня 2001 року вищими органами фінансового контролю визначено органи державної влади, основною функцією яких є проведення зовнішнього контролю за управлінням публічними фінансами й власністю держави в порядку, визначеному законодавством [85].

Таким чином, можна зробити висновок, що Рахунковій палаті України встановлено роль вищого органу фінансового контролю в системі публічного фінансового контролю, проте для офіційного набуття вказаного правового статусу необхідно закріпити відповідні положення перш за все на конституційному рівні.

Н. А. Фукс вважає, що згідно з чинним законодавством Рахункова палата України офіційно не визнана вищим органом фінансового контролю, проте фактично виконує його функції, а, отже, потрібно вдосконалити законодавство, щоб його норми відповідали Лімській декларації керівних принципів контролю. Вчена зауважує, що Рахункова палата, яка фактично є органом публічного зовнішнього фінансового контролю, через відсутність чітко закріпленого статусу вищого органу фінансового контролю позбавлена низки важливих прав, а саме вказаний орган не має права контролювати управління публічними фінансами в цілому, а лише проводить контроль за рухом публічних коштів у межах бюджету держави. Крім того, Рахункова палата має обмежені організаційно-координуючі права та реальні гарантії незалежності, які є в аналогічних установах європейських країн. Конституція України фактично не передбачає незалежного статусу Рахункової палати, що робить її діяльність уразливою, особливо в аспекті фінансової незалежності, яка є критично важливою для автономності вищого органу фінансового контролю, оскільки фінансові обмеження можуть прямо впливати на її роботу. Н. А. Фукс пропонує прийняття парламентом Закону України «Про державний фінансовий контроль» або «Про систему

державного фінансового контролю», яким би було встановлено розподіл органів публічного фінансового контролю на внутрішні та зовнішні, а також врегульовано основи функціонування вищого органу фінансового контролю - Рахункової палати [302, с. 150].

В. І. Невідомий наголошує, що Рахункова палата України є унікальним конституційним державним органом, що не належить до жодної з гілок влади та виконує функцію контролю за публічним управлінням у сфері надходження та використання коштів бюджету держави. Законодавство, що регулює статус Рахункової палати в Україні та в країнах Європи, здебільшого ґрунтується на положеннях Лімської декларації керівних принципів контролю, а в Україні Рахункова палата проводить зовнішній фінансовий контроль і функціонує як незалежний орган, сформований парламентом. З огляду на її правовий статус єдиного спеціалізованого конституційного органу, який несе відповідальність за проведення контролю за фінансами держави, вчений вважає за доцільне надати Рахунковій палаті статус найвищого незалежного координуючого органу у сфері фінансового контролю, що передбачатиме розширення її прав, включаючи визначення принципів і механізмів взаємодії з органами внутрішнього контролю для підвищення ефективності використання публічних коштів у тісній співпраці з Верховною Радою України. Наразі чинне законодавство України не врегульовує ці аспекти належним чином, в той час як у більшості країн Європейського Союзу Рахунковим палатам, як вищим органам фінансового контролю, надається значно ширший спектр повноважень [182, с. 15].

В. В. Миргород-Карпова, Д. А. Лісов зауважують, що Рахункова палата в Україні є відносно новим органом фінансового контролю, що не належить до гілок влади, закріплений на конституційному рівні та реалізує функцію контролю публічного управління в сфері доходів та витрат бюджетних коштів [173, с. 40].

Поміж іншого, погоджуємось з В. Невідомим та К. Канонішеної - Коваленко, що стратегія розвитку вищого органу фінансового контролю має базуватися на міжнародних стандартах, відповідно до яких формування будь -

якого вищого органу фінансового контролю повинне ґрунтуватися на трьох «китах»: 1) інституційний (закріплення статусу, повноважень, незалежності на рівні закону); 2) організаційний (формування структури, умов та процесів для виконання повноважень); 3) професійний розвиток [184, с. 41].

Н. Обушна, опрацювавши норми Закону України «Про Рахункову палату» в аспекті його відповідності положенням ISSAI виокремила наступні відмінності: 1) різниця у визначенні термінів як щодо публічних фінансів, так і аудиту; 2) відсутність закріплення за Рахунковою палатою статусу вищого органу фінансового контролю; 3) визнання за Рахунковою палатою України організаційної, фінансової та функціональної незалежності, проте без необхідної деталізації всіх її елементів [190, с. 67].

Для усунення вказаних недоліків та виконання рекомендацій INTOSAI щодо стратегічного розвитку Рахункової палати було схвалено Стратегію розвитку Рахункової палати України на 2019–2024 роки. Відповідно до вказаної Стратегії до 2024 року Рахункова палата для держави та суспільства має стати незалежним вищим органом державного аудиту в Україні, який готує об'єктивні експертні оцінки щодо управління публічними фінансами та майном керуючись міжнародними стандартами та кращими практиками країн світу [241].

На підставі тлумачення норм статті 98 Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату» Н. І. Дорош зауважує, що Рахункова палата формально не визначена як вищий орган фінансового контролю, проте фактично вказаний органу виконує його функції. Водночас, створення вищого органу фінансового контролю та рівень його незалежності мають бути врегульовані в Конституції, а конкретні аспекти діяльності можуть регулюватися окремим законом. Поміж іншого, в Україні статус вищого органу фінансового контролю офіційно не закріплений за жодним державним органом. У міжнародній практиці система фінансового контролю передбачає певну субординацію: перший рівень – вищий орган фінансового контролю, який підзвітний парламенту або президенту й відповідає за контроль над витратами бюджету держави; другий рівень - публічні контрольно-ревізійні підрозділи в міністерствах і відомствах,

які водночас підпорядковані як вищому органу фінансового контролю, так і відповідним міністерствам або відомствам [98, с. 48].

Метою вищого органу фінансового контролю як органу зовнішнього контролю є контроль за ефективністю внутрішнього контролю. Вищий орган фінансового контролю виступає як зовнішній аудитор виконавчої влади, з якою він може консультуватися і співпрацювати, при цьому зберігаючи незалежність кожної зі сторін. Статус вищого органу фінансового контролю має гарантувати йому безперешкодний доступ до всіх приміщень і бухгалтерських документів підконтрольних об'єктів, а також можливість аналізувати будь - які фінансові операції, надавати право отримувати необхідну інформацію від осіб чи установ, якщо це потрібно для реалізації його завдань. Міжнародні норми чітко визначають функції вищого органу фінансового контролю і його співробітництво з внутрішніми органами фінансового контролю. Сьогодні Рахункова палата є органом, що проводить контроль за дохідною та видатковою частинами бюджету держави, тому її контрольна та аналітична функції охоплюють весь бюджетний процес [149, с. 68].

Аналіз правового статусу та повноважень Рахункової палати демонструє, що остання є не лише вищим органом за субординацією, але й ключовим елементом системи публічного фінансового контролю в Україні, що відповідає міжнародним вимогам, що особливо важливо в контексті процесів євроінтеграції. Визнання статусу Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю на законодавчому рівні є важливим і для виконання Україною своїх міжнародних зобов'язань перед Європейським Союзом щодо гармонізації законодавства. Як зазначає Л. А. Савченко, доцільно закріпити за Рахунковою палатою роль координатора всіх органів фінансового контролю у межах її компетенції, що передбачатиме обов'язковий обмін інформацією між ними [261].

На думку О. Ф. Томчука, Рахункова палати України є не просто вищим органом контролю в системі публічного фінансового контролю, однак дійсно провідним органом публічного фінансового контролю в Україні відповідно до

міжнародних стандартів. Вчений вважає, що саме Рахункова палата повинна взяти на себе провідну роль в системі органів публічного фінансового контролю, а закріплення на рівні закону за Рахунковою палатою статусу вищого органу фінансового контролю сприятиме виконанню Україною міжнародних зобов'язань щодо гармонізації українського законодавства. Як наслідок, на підставі Закону України «Про Рахункову палату» можна зробити висновок, що парламентом сформовано публічний орган фінансового контролю – Рахункову палату – виконавець владних доручень парламенту, тому лише шляхом врегулювання статусу Рахункової палати на законодавчому рівні можна буде створити незалежний вищий орган фінансового контролю [293].

Таким чином, відсутність єдиного комплексного підходу до визначення системи органів фінансового контролю зумовлює наявність дискусії щодо складових цієї системи. На наше глибоке переконання, до системи публічного фінансового контролю повинні належати лише органи із спеціальними повноваженнями, головною функцією яких є проведення фінансового контролю, що і має стати основним критерієм їх об'єднання. До таких органів належать: Рахункова палата, Державна аудиторська служба, Державна фіскальна служба та Державна казначейська служба, які контролюють надходження коштів до бюджету держави та їх використання. Вказані державні органи повинні становити систему, яка має функціонувати відповідно до принципів внутрішньої незалежності та одночасно координуватись в межах системи публічного фінансового контролю.

Отже, Рахункова палата України займає провідне місце в системі органів публічного фінансового контролю України, виконуючи функції вищого органу фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів та й фактично відіграє ключову роль у системі контролю за ефективним, законним та цільовим використанням публічних фінансових ресурсів. Її діяльність є важливим елементом виконання міжнародних зобов'язань України перед Європейським Союзом щодо гармонізації національного законодавства з міжнародними стандартами. З огляду на це, закріплення на конституційному рівні статусу

Рахункової палати як вищого органу незалежного зовнішнього фінансового контролю сприятиме ефективній координації діяльності всіх фінансово-контрольних органів.

2.2. Основні повноваження Рахункової палати під час проведення державного зовнішнього фінансового контролю

У статті 19 Конституції України закріплено, що державні органи та муніципальні органи, їх працівники повинні діяти виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що встановлені Конституцією та законами України [136].

На думку О. С. Койчевої, державний зовнішній фінансовий контроль у функціонуванні Рахункової палати складає систему дій і методів, що спрямовані на досягнення визначеної мети – реалізації повноважень Рахункової палати. Аналізуючи правовий статус Рахункової палати як органу публічного зовнішнього фінансового контролю, доцільно проаналізувати норми, які регламентують її повноваження та компетенцію, які включають права та обов'язки Рахункової палати під час проведення публічного незалежного фінансового контролю. Так, в українському законодавстві відповідно до основних міжнародних засад і стандартів публічного фінансового контролю визначено повноваження вищого органу фінансового контролю, що гарантує належну правову основу для його контрольної діяльності. Вчена наголошує, що Рахункова палата як орган з конституційно-правовим статусом має всі ознаки органу державної влади, а компетенція державного органу в цілому розуміється як сукупність складових елементів, які її формують [128, с. 78].

Так, відповідно до юридичної енциклопедії компетенція (від лат. *competentia* – відповідальність, узгодженість, від *competere* – прагнути, відповідати) це сукупність визначених у юридичній або іншій офіційній формі повноважень (прав та обов'язків) органу влади, що встановлюють можливості ухвалювати обов'язкові рішення, здійснювати організацію, проводити контроль

за їх виконанням, а також застосовувати заходи відповідальності за потреби [322, с. 197].

Також у Словнику термінів із правознавства поняття «компетенція» тлумачиться як комплекс предметів регулювання, завдань, повноважень, прав та обов'язків органу державної влади, її посадової особи [231, с. 275].

Поміж іншого, новітній словник іншомовних слів за редакцією Мельничука трактує термін «компетенція» як: 1) сукупність повноважень, що встановлені на законодавчому рівні, статутними документами чи іншими нормативно-правовими актами конкретному органу чи посадовій особі; 2) коло питань, у яких особа має відповідні знання та досвід [279].

Укладачі Сучасної правової енциклопедії вважають, що компетенцію (від лат. *competentia*, походить від *competere* – «відповідати, підходити») необхідно розуміти як комплекс предметів відання, функцій, повноважень, прав та обов'язків державного органу, органу муніципальної влади чи їх посадової або службової особи, визначений законодавством. Однак це визначення не можна вважати досконалим, оскільки воно має певні недоліки [290, с. 54].

В свою чергу К. П. Владовська, аналізуючи категорію «компетенція» як загальноправову категорію, виокремлює чотири основні підходи до його розуміння: 1) компетенція державних органів визначається виключно як їхні повноваження, що включають права та обов'язки; 2) компетенція тлумачиться крізь призму категорії «предмет відання», тобто кола юридичних справ, які державний орган має право вирішувати; 3) поняття компетенції охоплює як повноваження, так і предмет відання; 4) компетенція трактується через повноваження та/або предмет відання, з додаванням інших елементів, таких як функції, відповідальність, цілі та завдання [55, с. 130].

Отже, вивчивши різні позиції до розуміння терміну «компетенція», доцільно зазначити, що єдиний підхід до його тлумачення відсутній. З огляду на це, пропонуємо термін «компетенція Рахункової палати», визначити як коло повноважень, що закріплені у нормативно-правових актах, які визначають права та обов'язки членів Рахункової палати стосовно здійснення фінансового

контролю над підконтрольними об'єктами, охоплюють організацію, проведення та моніторинг фінансово-бюджетної діяльності, а також забезпечують реалізацію відповідальності за невиконання або неналежне виконання покладених на Рахункову палату завдань.

Поміж іншого, на думку І. Л. Бачило, В. В. Комарова та С. Л. Лисенкова функції як складова частина компетенції державного органу, встановлюють, чим займається вказаний орган. Відповідно, виконуючи покладені на нього функції та повноваження, державний орган реалізує свою компетенцію, діючи в її межах [292, с. 193].

Натомість О. А. Ткаченко пропонує інший підхід, стверджуючи, що функції не є частиною компетенції. На думку вченого, функції окреслюють загальні напрями діяльності державного органу в межах його ролі у державному апараті, тоді як компетенція визначає конкретні дії, які орган має право та обов'язок здійснювати для виконання цих функцій. Оцінюючи вказану позицію, вважаємо, що функції державного органу є основою його компетенції, оскільки компетенція відображає функції через повноваження органу – його права та обов'язки, є правовим виразом обсягу та меж цих функцій. Таким чином, ми підтримуємо думку Б. М. Лазарєва, який стверджує, що до складу компетенції входять не самі управлінські функції, які орган має виконувати, а право та обов'язок реалізовувати ці функції [292, с. 194].

Поміж іншого, М. М. Потіп акцентує увагу на тому, що компетенція як наукова категорія має складну структуру, яка включає основні елементи (повноваження і предмет відання) і організаційні складові (призначення органу, цілі, завдання, професіоналізм працівників. Взаємодія вказаних елементів забезпечує якісне виконання функцій, які покладаються на державні та муніципальні органи. Аналізуючи складові компетенції вчений виокремлює наступні характерні ознаки компетенції органу: а) вона має офіційне закріплення у нормах права; б) є засобом структурної організації системи державних та муніципальних органів; в) виступає критерієм якості їхньої діяльності; г) реалізується посадовими особами відповідно до встановлених повноважень.

Отже, компетенція органів публічної влади є їх невід'ємною характеристикою, яка дозволяє реалізовувати функції держави шляхом професійного виконання законодавчо визначених повноважень щодо предметів відання з урахуванням поставлених цілей та завдань [229, с. 35].

Також В. А. Шатіло вважає, що компетенція є юридично встановленою системою координат, що визначає належність конкретної справи до сфери діяльності певного органу, а також його роль у врегулюванні цієї справи. До елементів компетенції науковець відносить юридичні явища, які дозволяють встановити правомочність органу у публічних правовідносинах та наголошує, що ні функції, ні завдання самі по собі не дають змоги зробити подібний висновок. Належність органу визначається двома чинниками: підвідомчістю та повноваженнями, які є ключовими елементами компетенції державних органів. Водночас, сфери відання деяких органів можуть частково переплітатись (наприклад, у сфері фінансового контролю між Державною аудиторською службою та Рахунковою палатою). Однак повноваження цих органів у спільних сферах є індивідуальними та унікальними, що виключає можливість «конкуренції компетенцій» [312, с. 7].

О. С. Койчева слушно зауважує, що повноваження органу державної влади є його «правообов'язками», оскільки за наявності певних юридичних фактів орган зобов'язаний реалізувати свої повноваження, виконуючи роль носія суб'єктивного права стосовно суб'єкта, який є підвладним. Вчена наголошує, що через це законодавство, визначаючи конкретні повноваження органу влади, часто використовує дієслова у третій особі однини, такі як «призначає», «координує», «керує». Така форма найбільш точно відображає подвійну природу повноважень: вони одночасно є правами органу та його обов'язками [8, с. 239].

В. В. Пацкан зазначає, що під повноваженнями Рахункової палати необхідно розуміти предмет регулювання, визначений Конституцією України та законами України, який потребує постійне удосконалення. Водночас у ст. 18 Лімської декларації зазначено, що основні контрольні повноваження вищого органу фінансового контролю мають бути закріплені на конституційному рівні,

а деталі можуть встановлюватися законом. Таким чином, модель роботи Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю України, яка вже сформувалася та пройшла перевірку на практиці, потребує більш детального закріплення у положеннях Конституції України. Окрім визначення функцій Рахункової палати, нові конституційні положення мають також чітко регламентувати її повноваження [203, с. 16].

В свою чергу, Ю. С. Шемшученко визначає під повноваженнями комплекс прав та обов'язків, закріплених за органами державної влади, громадськими організаціями, їх посадовими та іншими особами згідно з установленого законодавством порядку для реалізації їх функцій. Поміж іншого, коло повноважень залежить від місця органу чи посадової особи в ієрархічній системі, а характер повноважень варіюється залежно від того, до якої гілки влади належить орган. Визначальними формами здійснення повноважень органів публічної влади є прийняття нормативно-правових актів та виконання їх посадовими особами організаційно-розпорядчих дій. Як зауважує науковець, поняття «повноваження» близьке за значенням до поняття «компетенція» [323, с. 356].

Так, в популярній юридичній енциклопедії надане визначення поняття «повноваження органів виконавчої влади», яке можна використати як базис для визначення поняття «повноваження Рахункової палати». Під повноваженнями Рахункової палати можна визначати як нормативно визначені за Рахунковою палатою права та обов'язки, зокрема і обов'язок відповідати за наслідки виконання повноважень (юрисдикційні обов'язки). Водночас, для окреслення певного кола повноважень, визначеного за конкретним органом, Рахунковою палатою, відповідно до покладених на нього функцій, застосовують термін «компетенція» [227, с. 435].

В своїй роботі, Д. І. Голосніченко зауважує, що поняття «повноваження» також тлумачать як комплекс чітко визначених прав і обов'язків, які встановлюються з метою реалізації функцій органу влади. Також вчений акцентує увагу, що терміни «повноваження» та «компетенція» подібні за

змістом, проте одночасно відрізняються перш за все за наповненістю складовими, що є елементами того чи іншого явища [67, с. 26-27].

Науковці не дійшли єдиної думки щодо розмежування понять компетенції та повноважень. Поширеною є позиція, що компетенція органу включає ті ж самі повноваження, проте встановлені спеціально для виконання завдань конкретно визначеного органу. Компетенція є юридичним відображенням покладених на органи державної влади функцій, що закріплюється у нормативно-правових актах через визначення цілей, завдань і необхідного комплексу прав і обов'язків, державно-владних повноважень. Це підтверджує точку зору, що компетенція є ширшою категорією, яка включає повноваження як один із своїх елементів. Особливістю таких визначень є розмежування понять «повноваження», «права» та «обов'язки». Водночас варто також зауважити, що окремі науковці, визначаючи компетенцію, не завжди розрізняють ці категорії, ототожнюючи їх між собою [68, с. 150].

Також Ю. О. Загуменна наголошує, що категорії «повноваження» та «юридичні права і обов'язки» необхідно визначати як невід'ємні складові категорії «компетенція». У цьому контексті важливо звернути увагу, що компетенція як відокремлене юридичне явище розкриває свій зміст крізь реалізацію таких елементів, як «повноваження», «права» та «обов'язки». Поміж іншого, визначення поняття «повноваження» вимагає з'ясування ряду змістовних ознак, аналіз яких дозволяє краще зрозуміти їх природу [109, с. 144].

З огляду на вищевикладене, для цілей нашого дослідження ми будемо притримуватися позиції, що компетенція Рахункової палати визначається як належність об'єктів контролю та правових відносин до сфери відання вказаного вищого органу фінансового контролю, а також як сукупність закріплених у статті 98 Конституції України та інших законодавчих актах повноважень, що включають права та обов'язки Рахункової палати та її членів, необхідних для досягнення мети її створення.

Так, на думку О. С. Койчевої, компетенція певного органу визначається сферою його діяльності, яка зумовлена метою його створення. Рахункова палата

була сформована з ціллю проведення парламентською контролю за надходженнями коштів до національного бюджету та їх використанням. Згідно з Лімською декларацією, компетенція Рахункової палати встановлена Конституцією України та охоплює всі відносини, пов'язані з бюджетними коштами. Також Закон України «Про Рахункову палату» детальніше за Конституцію України визначає перелік об'єктів та правових відносин, що підпадають під компетенцію вказаного органу. Це свідчить про пряму залежність компетенції від функцій, покладених на вказаний орган, а функції визначають складову компетенції через об'єкти та правові відносини, що належать до сфери відання Рахункової палати [127, с. 45-48].

В умовах сьогодення до компетенції Рахункової палати входить проведення публічного незалежного зовнішнього фінансового контролю. Зовнішній характер такого контролю передусім означає незалежність від виконавчої влади, що є ключовим чинником автономності Рахункової палати від головних розпорядників бюджетних коштів та їх рішень. Лімська декларація акцентує на необхідності забезпечення фінансової незалежності вищих органів фінансового контролю. В законодавстві України фінансова незалежність Рахункової палати закріплена у статті 5 Закону України «Про Рахункову палату», де зазначено, що фінансування діяльності палати проводиться за рахунок коштів бюджету держави. Щороку Рахункова палата визначає потреби у фінансуванні, а парламент ухвалює відповідне рішення під час затвердження закону про державний бюджет, після чого Рахункова палата самостійно затверджує свій кошторис [128, с. 83].

Ключову складову компетенції Рахункової палати становлять повноваження. Відповідно до статті 98 Конституції України вказаний орган проводить парламентський контроль за надходженням і використанням коштів загальнодержавного бюджету. Таким чином, ключовою функцією Рахункової палати є контроль, що прямо впливає з положень Конституції України [136].

Від моменту становлення України як незалежної демократичної держави було створено систему фінансового контролю, яка відповідає принципам,

визначеним Лімською декларацією. Україна, як активний член INTOSAI, інтегрувала норми міжнародних стандартів аудиту публічних фінансів у діяльність вищого органу фінансового контролю, підзвітного парламенту. Згідно з конституційно закріпленими повноваженнями, Рахункова палата проводить зовнішній контроль публічних коштів, який має охоплювати як дохідну, так і видаткову складову бюджету. Такий підхід узгоджується з принципами Лімської декларації, що передбачає всебічний контроль публічних фінансів [155].

Правовий статус, функції, права та обов'язки Рахункової палати в Україні змінювались на різних етапах її діяльності, залежно від змін у законодавстві. З огляду на це, в межах дослідження потрібно проаналізувати етапи розвитку національного законодавства, яке визначало статус Рахункової палати, проаналізувавши Конституцію України, профільний Закон України «Про Рахункову палату» та інші чинні нормативно-правові акти відповідного періоду:

- 1) I етап (1996–2004 роки) - заснування Рахункової палати як органу публічного фінансового контролю розпочалося з ухвалення Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України». Відповідно до первісної редакції статті 98 Конституції України Рахункова палата Верховної Ради України проводила парламентський контроль за використанням коштів національного бюджету від імені парламенту. В Законі України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» правовий статус вказаного органу було визначено як постійно діючий вищий незалежний орган фінансово-економічного контролю, відповідального за організацію і проведення контролю за виконанням дохідної та видаткової складової бюджету. Водночас Конституція України суттєво звужувала повноваження Рахункової палати Верховної Ради України, що суперечило вказаному вище закону. Як наслідок, у 1997 році Конституційний Суд в Рішенні від 23 грудня 1997 року № 7-зп визнав окремі положення Закону неконституційними, зокрема щодо визначення статусу Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю. У 1998 році до Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» були внесені зміни, внаслідок яких вказаний Закон було перейменовано на Закон України «Про Рахункову палату»;

2) II етап (2004–2010 роки) – у 2004 році були внесені зміни до статті 98 Конституції України, які розширили права та обов’язки Рахункової палати, а саме було додано право проводити контроль за надходженням коштів до бюджету, однак ці зміни не були враховані в редакції закону «Про Рахункову палату»; 3) III етап (2010–2013 роки) - у 2010 році Конституційний Суд рішенням від 30 вересня 2010 року № 20-рп/2010 відновив первісну редакцію статті 98 Конституції України, що знову позбавило Рахункову палату повноважень контролю за доходами державного бюджету та обмежило можливість отримання суспільством повної інформації про стан публічних фінансів; 4) IV етап (2013–2015 роки) - у 2013 році до Конституції України були внесені зміни, відповідно до яких Рахункова палата знову була наділена правом проводити фінансовий контроль за надходженнями і витратами бюджету, водночас, вказані зміни до Закону України «Про Рахункову палату» було внесено лише через півтора року. 5) V етап (2015 рік і дотепер) – у 2015 році ухвалено новий Закон України «Про Рахункову палату», що врахував сучасні підходи до контролю публічних фінансів. Незважаючи на це, Рахункова палата тривалий час не мала статусу вищого органу фінансового контролю через недоліки у законодавстві, зокрема не врахування рекомендацій Лімської декларації. Попри ухвалення нового Закону України «Про Рахункову палату», що детальніше регламентує питання функціональної, організаційної та фінансової незалежності вказаного органу, його повноваження здебільшого залишилися в межах, визначених раніше, і переважно стосуються бюджету [303, с. 163].

Так, прозоре контролювання за надходженнями та витратами публічних коштів є логічним і об’єктивним процесом, що існує в усіх розвинених сучасних державах. Потреба в розширенні повноважень у сфері фінансового контролю за публічними доходами обумовлена міжнародними стандартами фінансового контролю. У всьому світі вдосконалюється система контролю ресурсів держави у форматі «доходи - видатки». Проведення контролю за надходженням та використанням бюджетних коштів є вимогою основних міжнародних нормативно-правових актів у сфері фінансового контролю. Лімська та

Мексиканська декларації надають вищим органам фінансового контролю, до яких в Україні належить Рахункова палата, право контролювати доходи та витрати державних коштів. Належна правова основна, що включає чітке визначення правового статусу Рахункової палати та повноважень на всіх етапах, в тому числі на конституційному рівні як важливої незалежної державної інституції є необхідною.

Так, Закон України «Про Рахункову палату» встановлює перелік повноважень, зокрема, тих, що стосуються публічного зовнішнього фінансового контролю. Відповідно до ч.2 ст. 4 вказаного Закону, публічний зовнішній фінансовий контроль здійснюється Рахунковою палатою як фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит відповідності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [246].

Поміж іншого, відповідно до ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» під час здійснення заходів фінансового контролю Рахункова палата має наступні повноваження: 1) проводить заходи публічного зовнішнього фінансового контролю відносно: а) надходження до бюджету податків та інших доходів, включаючи їх адміністрування органами, які забезпечують справляння таких надходжень; б) видатків бюджету держави, зокрема: на фінансування функціонування парламенту, Президента України, уряду, Конституційного Суду України, Верховного Суду, інших судів, Уповноваженого Верховної Ради з прав людини, Вищої ради правосуддя, Офісу Генерального прокурора та інших державних органів; використання коштів державного бюджету, що передані місцевим бюджетам і фондам соціального та пенсійного страхування; таємні видатки; в) управління державною та комунальною власністю, функціонування підприємств державного і комунального секторів економіки; г) оформлення кредитів із бюджету держави та їх повернення; д) операції з державними запозиченнями, гарантіями, обслуговуванням і поверненням боргу державою; е) використання коштів, отриманих за кредитами, позиками, як гранти, допомога із бюджетів іноземних держав та міжнародних організацій; є) проведення публічних закупівель; ж) виконання програм, інвестиційних проєктів,

державного замовлення та державної допомоги підприємствам за фінансування коштів бюджету; з) обслуговування коштів бюджету казначейством; и) щодо стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів; і) щодо інших операцій, пов'язаних з доходами й видатками бюджету держави; ї) виконання кошторису витрат з адміністративним спрямуванням Національного банку України; й) доходи й видатки місцевих бюджетів та фондів соціального та пенсійного страхування; к) щодо фінансової звітності публічного сектору та бюджетів; 2) подавати обов'язкові до вивчення рішення за результатами контрольних заходів зовнішнього фінансового контролю; 3) звертатись до суду у разі виявлення правопорушень з боку підконтрольних об'єктів повноважень членів або працівників Рахункової палати, включаючи усунення перешкод для виконання їхніх обов'язків; 4) інформувати правоохоронні органи про ознаки кримінальних або адміністративних правопорушень; 5) співпрацювати з органами фінансового контролю зарубіжних країн та міжнародними організаціями, укладення угод про співробітництво, а також проведення спільних і паралельних аудитів; 6) забезпечувати проведення методичної та методологічної роботи з питань публічного зовнішнього фінансового контролю; 7) забезпечувати управління якістю контрольних заходів під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю; 8) забезпечувати підвищення професійного рівня членів Рахункової палати [246].

Таким чином, усі фінансові операції, які зумовлюють настання фінансових наслідків для публічного бюджету держави та здійснюються установами, організаціями чи суб'єктами господарської діяльності, підпадають під зовнішній фінансовий контроль, який проводиться Рахунковою палатою.

Більше того, Рахункова палата за результатами проведення заходів публічного зовнішнього фінансового контролю: 1) регулярно проводить інформування парламенту та Президента України про результати проведення заходів зовнішнього фінансового контролю, включаючи факти правопорушень законодавства у сфері бюджету; 2) надає парламенту висновки щодо проєкту закону про Державний бюджет України; 3) щоквартально подає парламенту

висновки щодо стану виконання закону про Державний бюджет України та пропозиції щодо уникнення встановлених відхилень; 4) передає парламенту висновки та пропозиції щодо звіту про виконання закону про Державний бюджет України за рік [246].

Також у статті 110 Бюджетного кодексу України, до повноважень Рахункової палати у сфері бюджетного контролю належить: 1) контроль за надходженням та використанням коштів бюджету, в тому числі за виконанням довгострокових зобов'язань у межах публічно-приватного партнерства; 2) моніторинг утворення, обслуговування і повернення боргу держави; 3) оцінка результативності управління коштами бюджету держави; 4) контроль за видатками місцевих бюджетів, зокрема трансфертів, що надаються з бюджету держави; 5) нагляд за надходженням загальнодержавних податків і зборів або їх частини, закріплених за місцевими бюджетами; 6) перевірка видатків місцевих бюджетів у частині видатків, що охоплюють державні функції, передані на виконання Автономній Республіці Крим та муніципальним органам. Також за результатами кожного кварталу Рахункова палата подає парламенту висновки щодо стану виконання закону про Державний бюджет України, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень за звітний рік [41].

Зважаючи на вищевикладене, можна зробити висновок, що національне законодавство загалом відповідає положенням Лімської декларації, яка рекомендує надання вищим органам фінансового контролю розширених повноважень щодо доступу до публічної інформації. Так, і Бюджетний кодекс України, і Закон України «Про Рахункову палату» досить вичерпно визначають перелік повноважень, якими наділений вищий орган фінансового контролю в Україні.

Водночас, попри окремі недоліки чинного законодавства, Рахункова палата виконує роль вищого органу фінансового контролю, що визнається міжнародною спільнотою. Г. Лопушняк наголошує, що, зважаючи на контроль Рахункової палати за використанням коштів бюджету держави, який є ключовою складовою фінансів держави, можна впевнено говорити про провідну роль

вказаного органу у системі публічного фінансового контролю. Результати перевірок, здійснюваних Рахунковою палатою та її територіальними органами, свідчать про те, що Рахункова палата є дієспроможним органом фінансового контролю, який забезпечує не лише виконання контрольних функцій, а й надання об'єктивної інформації громадянам та органам влади про реальний стан управління публічними фінансами. Втім, ефективність зовнішнього фінансового контролю обмежується тим, що Рахункова палата не має повноважень самостійно усувати виявлені порушення або притягати винних осіб до відповідальності процесуальними засобами. Відповідно до Закону України «Про Рахункову палату», її функції у вказаній сфері зводяться лише до повідомлення відповідних органів про виявлені правопорушення. У той же час, у багатьох демократичних державах вищі органи фінансового контролю наділені значно ширшими повноваженнями для ефективного виконання своїх функцій. Наприклад, вказані органи мають право видавати розпорядження про усунення недоліків, розпочинати дисциплінарні провадження у разі службової недбалості, забезпечувати притягнення до кримінальної відповідальності винних осіб підконтрольних об'єктів та ухвалювати рішення щодо компенсації збитків, заподіяних державі. У деяких державах, таких як Франція, вищі органи фінансового контролю навіть наділені судовими функціями [158, с. 125].

Також С. В. Ківалов зазначає, що вітчизняне законодавство загалом відповідає міжнародним вимогам до зовнішнього фінансового контролю, проте наявні недоліки, а саме наявність лише формальних повноважень вищого органу фінансового контролю, що не підкріплені дієвими механізмами примусу чи правової відповідальності службовців, представників публічної влади, що не забезпечує належного ефекту заходів фінансового контролю [115, с. 88].

Поміж іншого, Ю. Гавдьо наголошує, що в багатьох державах вищі органи фінансового контролю мають повноваження притягати винних осіб до адміністративної відповідальності у разі виявлення суттєвих порушень фінансового законодавства, зокрема вони можуть безакцептно накладати арешт на рахунки підконтрольних об'єктів, ініціювати тимчасове відсторонення або

звільнення порушників, а також проводити судове переслідування [57, с. 55].

В свою чергу, багато українських вчених, прагнучи підвищити ефективність та результативність функціонування Рахункової палати, акцентують увагу на необхідності надання їй «каральних» повноважень під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю. Подібну позицію висловлює і В. Симоненко, який наголошує, що для підвищення ефективності функціонування Рахункової палати доцільно вирішити питання реагування керівництва підконтрольних об'єктів на її офіційні документи, забезпечивши виправлення недоліків, своєчасне вжиття заходів для їх уникнення та запобігання таким правопорушенням у майбутньому [201, с. 234].

Рахункова палата активно сприяє вдосконаленню бюджетного процесу шляхом проведення експертизи законопроектів про загальнодержавний бюджет і підготовки висновків для парламенту щодо використання коштів з бюджету. З моменту створення Рахункова палата виявила численні порушення у використанні коштів бюджету як на рівні центральних, так і місцевих органів влади. Матеріали, які підтверджують встановлені правопорушення подаються до правоохоронних органів для прийняття належних заходів. Рахункова палата систематично звітує перед Президентом України, парламентом та урядом про ключові результати своєї роботи. За підсумками проведених контрольно - аналітичних та експертних заходів видаються інформаційні бюлетені, які передаються народним депутатам України, надсилаються центральним органам виконавчої влади та опубліковуються в засобах масової інформації. Основною метою функціонування Рахункової палати є оцінювання використання коштів бюджету з погляду ефективності, законності та доцільності, а також контроль за точним додержанням законодавства у сфері бюджетного процесу та фінансової системи. Як зазначає Л. О. Місюкевич, на жаль, сучасна система публічного фінансового контролю в Україні досі є малоефективною, надто розгалуженою та спрямованою переважно на фіскальні заходи, а не на стимулювання економічного розвитку, вдосконалення виробничої інфраструктури, промислового потенціалу чи поповнення бюджетів різних рівнів [177].

Поміж іншого, Г. С. Лопушняк для підвищення ефективності публічного зовнішнього фінансового контролю пропонує розширити повноваження Рахункової палати України, а саме гарантувати більшу незалежність Рахункової палати від органів виконавчої та законодавчої влади, посилити впливовість висновків і рекомендацій Рахункової палати, надавши їй право звертатися до суду з вимогою про призупинення платіжних і розрахункових операцій державних установ у разі встановлення нецільового використання коштів з державного бюджету, подавати позови в інтересах держави щодо скасування незаконних рішень підконтрольних об'єктів, застосовувати адміністративні санкції у вигляді штрафів у окремих випадках [158, с. 125].

Виходячи з вищевикладеного, доцільно чітко визначити повноваження Рахункової палати, щоб вказаний орган фінансового контролю мав право забезпечувати відшкодування шкоди, завданої державі фінансовими правопорушеннями, усувати виявлені фінансові правопорушення та притягати до відповідальності осіб, які є винними у малоефективному управлінні та порушенні норм фінансового законодавства. Вважаємо за доцільне до ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» внести зміни та доповнити вказану статтю положеннями, які зобов'язували б об'єкти фінансового контролю виконувати рішення Рахункової палати, а також передбачали б відповідальність винних осіб за порушення, виявлені Рахунковою палатою під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю.

Так, 19 червня 2024 року Комітет з питань бюджету розглянув звіт Рахункової палати за 2023 рік, в якому було зазначено, що протягом звітного періоду Рахункова палата перевірила 399 об'єктів, як наслідок було підготовлено 59 звітів та висновків, перевірено кошти на суму 771,1 млрд. грн, виявлено порушень і недоліків на 60,8 млрд. грн, зокрема в адмініструванні доходів бюджету, використанні та управлінні коштами, а також у плануванні публічних фінансів. За результатами перевірок повністю виконано 41,3% рекомендацій Рахункової палати за результатами, а ще 23,1% перебувають у процесі реалізації. До правоохоронних органів Рахунковою палатою направлено 20 повідомлень

про ознаки кримінальних правопорушень, що призвело до початку 9 досудових розслідувань. Рахункова палата брала активну участь у парламентських засіданнях (72 засідання комітетів, 7 робочих груп, 3 круглих столи, 4 засідання тимчасових слідчих комісій). Комітет також проаналізував виконання попередніх рекомендацій і виокремив питання, які потребують подальшої уваги для підвищення ефективності функціонування Рахункової палати. З - поміж головних рекомендацій доцільно виокремити наступні: 1) продовжити врегулювання питань, окреслених Європейською Комісією; 2) надати звіт про внутрішній аудит за 2018-2022 роки; 3) розглянути можливість здійснення незалежної оцінки відповідності діяльності міжнародним вимогам; 4) інформувати Верховну Раду про неналежне виконання рекомендацій; 5) провести аудит використання коштів, залучених для підтримки ЗСУ; 6) оцінити виконання Стратегії розвитку Рахункової палати (2019–2024) та затвердити нову стратегію до кінця 2024 року [133].

Аналіз контрольно - аналітичних заходів, здійснених Рахунковою палатою у 2023 році, демонструє те, що більшість порушень фінансового законодавства мають систематичний характер і повторюються щороку. Найпоширенішими видами правопорушень за кількістю випадків та обсягами у 2023 році були: 1) порушення та помилки під час адміністрування дохідної частини державного бюджету – 19,2 млрд грн; 2) порушення законодавства, включаючи нецільове використання коштів і порушення при плануванні – 14,9 млрд. грн.; 3) неефективне управління та використання коштів та майна – 18,9 млрд. грн.; 4) порушення, допущені при плануванні державних фінансів – 7,7 млрд. грн.; 5) додаткові резерви доходів бюджету держави – 0,08 млрд. грн. [133].

Поміж іншого, представники юридичної науки, аналізуючи питання, пов'язані з діяльністю Рахункової палати, часто використовують загальні терміни «функції і повноваження» або просто «повноваження». Таке узагальнення пояснюється тим, що в конституціях і законах багатьох держав переважно йдеться про конкретні повноваження Рахункової палати. В той же час у цих нормативних актах зазвичай містяться положення, які, хоч і частково,

визначають функціональне призначення вищих органів фінансового контролю. До прикладу, у Конституції України таке положення закріплене в статті 98, де зазначено, що контроль від імені парламенту за надходженням коштів до бюджету України та їх використанням проводить Рахункова палата. Ця норма також визначає основну функцію вказаного органу. З огляду на це, функції Рахункової палати необхідно визначати як головні напрямки її роботи, що відображають її зміст, завдання та цілі.

Норми законодавчих актів не завжди чітко розмежовують функції та повноваження Рахункової палати. Так, у статті 98 Конституції України встановлено основну функцію цього органу, але не деталізовано його повноважень, що потребує звернення до спеціального законодавства, зокрема Закону України «Про Рахункову палату». Як влучно зауважує В. Гошовська, у науковій літературі часто аналізують співвідношення понять «функції» та «повноваження», наголошуючи, що функції окреслюють напрями діяльності органу державної влади, а повноваження визначають конкретні дії, які орган може здійснювати згідно з предметом відання [71, с. 10].

Положення Конституції України, що встановлюють функції та повноваження Рахункової палати, одночасно встановлюють її компетенцію, яку деякі дослідники описують як поєднання функцій і повноважень, необхідних з метою реалізації покладених завдань [108, с. 76]. Водночас універсального визначення складових компетенції не існує, тому нами розглядалися повноваження та об'єкти, на які вони поширюються.

Так, О. І. Влагова зазначає, що Рахункову палату як державний орган та орган державного управління досить часто визначають крізь призму функцій фінансового контролю та органів, які його проводять [54, с. 90].

Поміж іншого, у Законі України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 року (втратив чинність) у статті 6 «Функції Рахункової палати» зазначалися дії вказаного органу, однак самі функції не були названі. Це стало причиною відсутності єдиної думки серед науковців щодо змісту та класифікації функцій Рахункової палати. Загальні завдання фінансового контролю не можуть бути

всеосяжними для Рахункової палати у зв'язку з її специфічним конституційним статусом, який визначає унікальність її функцій [246].

Так, профільні закони, які регулюють функціонування вищих органів фінансового контролю, не завжди містять чіткий перелік функцій, які вказані органи повинні виконувати. Як вже вище зазначалось, у попередній редакції Закону України «Про Рахункову палату» стаття 6, що стосувалася функцій Рахункової палати, не передбачала конкретного переліку. Проте, О. С. Койчева пропонує, виходячи із завдань, встановлених у статті 2 вказаного вище Закону, виокремити наступні функції Рахункової палати: контрольна, консультативна, аналітична та інформаційна. Окрім очевидних функцій, до прихованих (латентних) можна віднести регулюючу, правоохоронну та попереджувальну функцію. Серед цих функцій основну увагу приділяють контрольній, а інші розглядаються як допоміжні, спрямовані на підтримку її реалізації, що впливає з повноважень Рахункової палати. З огляду на це, у новій редакції закону аналогічні статті про функції Рахункової палати відсутні, що підкреслює важливість детального аналізу повноважень для визначення функцій Рахункової палати під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю [128, с. 80].

Рахункова палата є елементом загального механізму публічного фінансового контролю і виконує свої функції відповідно до місця, яке займає в цій системі. Її діяльність часто аналізується крізь призму контрольної - аналітичної функції, яка відображає суть фінансового контролю як автономної функції управління економікою. Функції є базовою правовою категорією, яка демонструє сутність, структуру і межі діяльності будь - якого органу.

Досліджуючи питання функцій Рахункової палати, О. І. Гриценко наголошує, що ключові правові категорії, які розкривають зміст органів публічної влади, притаманні й Рахунковій палаті [73, с. 48]. Вчений функції Рахункової палати тлумачить як головні напрямки її діяльності. Вони розкривають сутність і призначення цього органу, формуються та розвиваються відповідно до його цілей та завдань, спрямовані на їхнє досягнення та

реалізуються за допомогою відповідних повноважень і правових інструментів.

В. В. Пацкан під функціями Рахункової палати пропонує визначати провідні напрямки впливу Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю в Україні на спосіб дій суб'єктів правових відносин, щоб організувати функціонування та реалізації прав та обов'язків Рахункової палати. Науковець виокремлює наступні функції Рахункової палати: 1) проведення заходів публічного зовнішнього фінансового контролю; 2) міжнародне співробітництво; 3) внутрішній контроль в межах Рахункової палати [203, с. 16].

Поміж іншого, у наукових роботах досить часто фінансовий контроль ототожнюють з контролюючою функцією фінансів, яка трактується у контексті завдань органів фінансового контролю. Функції публічного фінансового контролю є практичним виявом його змісту. Однак реалізація функції контролю у діяльності контролюючих органів не дає підстав ототожнювати публічний фінансовий контроль із контрольною функцією фінансів. Фінансовий контроль є автономною функцією управління економікою, що не поглинає інші функції, а взаємодіє з ними, сприяючи підвищенню ефективності їх реалізації. Контролюючі органи мають власні специфічні функції, що розкривають їхню особливу сутність. Для аналізу призначення та функціонування Рахункової палати науковці часто аналізують функції не лише за змістом діяльності, а й за класифікацією на основні, допоміжні та обслуговуючі, тобто за їхнім соціальним призначенням. Такий підхід дозволяє оцінити доцільність кожної функції, визначеної на законодавчому рівні для вищого органу фінансового контролю [128, с. 88].

Так, Л. А. Савченко функції Рахункової палати класифікує на: 1) контрольна; 2) експертно - аналітична; 3) інформаційна; 4) консультативна. Вчена не зазначає критерій, на основі якого здійснено поділ, проте можна вважати, що критерій ґрунтується на завданнях, поставлених перед вказаним органом. Вчена також акцентує увагу на координаційній функції Рахункової палати, яка досі не виділена у законодавстві, що ускладнює закріплення пріоритетного статусу Рахункової палати у сфері керування та координації

контролю. У перспективі Л. А. Савченко пропонує внести до профільного закону положення, яке б визначало координацію функціонування всієї системи контролю за витрачанням публічних фінансових і матеріальних ресурсів як одне із завдань вищого органу фінансового контролю [262, с. 301-310].

О. І. Гриценко функції Рахункової палати визначає крізь призму забезпечення їх відповідними повноваженнями вказаного органу та виокремлює наступні функції: 1) прогнозування; 2) планування; 3) регулювання; 4) організація; 5) координація; 6) облік і аналіз інформації; 7) аналітична; 8) експертна; 9) консультативна; 10) інформаційна; 11) контрольна (контрольно-ревізійна функція). Водночас, вчений зауважує, що для повної реалізації Рахунковою палатою контрольної функції необхідно надати право Рахунковій палаті застосовувати майнові заходи впливу (штрафи та стягнення несплачених сум), які прямо впливають на фінансовий стан розпорядників бюджетних коштів, а також заходів, спрямованих на обмеження функціонування об'єкта фінансового контролю (арешт, опечатування складів, призупинення функціонування об'єктів контролю). Зазначені заходи здебільшого мають запобіжний та переривчастий характер [73, с. 37-52]. На нашу думку, недоцільно так детально розподіляти функції Рахункової палати, оскільки деякі з зазначених функцій впливають одна з одної та взаємопов'язані як основні й похідні.

В. В. Пацкан згрупував функції Рахункової палати на основні групи: основні, додаткові та внутрішньо - організаційні функції. До основних функцій вчений відніс: 1) контрольна функція: а) контроль в сфері бюджетного процесу на стадії розгляду, затвердження закону про державний бюджет, на стадії виконання бюджету, на стадії звіту про виконання бюджету; б) контроль в сфері проведення заходів зовнішнього публічного фінансового контролю у сфері публічних закупівель, у сфері зовнішнього публічного фінансового контролю; 2) методологічна функція в сфері співробітництва з органом публічного фінансового контролю, який підпорядковується уряду; 3) в сфері правової охорони. Додаткові функції обумовлені реалізацією основних функцій Рахункової палати. До додаткових функцій вчений відносить: 1) міжнародна

співпраця; 2) консультативна; 3) інформаційна; 4) звітна; 5) правотворча. До внутрішньо - організаційних функцій науковець відносить: 1) прогнозу; 2) планування; 3) організації: а) організаційно - структурна; б) організаційно - методична; 4) керування; 5) внутрішній контроль; 6) аналіз та вдосконалення функціонування [202, с. 155].

Так, функції Рахункової палати встановлюються через її цілі та завдання. Т. Б. Толокнова функції Рахункової палати Європейського Союзу поділяє за двома критеріями: 1) соціальне значення; 2) зміст. Водночас, функції соціального значення базуються на активній ролі Рахункової палати Європейського Союзу в виконанні її повноважень. Як інструмент, що сприяє ефективному функціонуванню бюджетної системи Європейського Союзу, робота Рахункової палати Європейського Союзу з приводу проведення контролю охоплює застосування правових механізмів впливу на бюджетні відносини через такі функції: 1) встановлення правопорушень у бюджеті Європейського Союзу; 2) аналіз причин виникнення правопорушень; 3) внесення змін у діяльність підконтрольного об'єкта шляхом усунення причин порушень; 4) запобігання подібним порушенням у майбутньому; 5) виконання норм і стандартів законодавства, зокрема директив щодо використання бюджетних коштів Європейського Союзу. Поміж іншого, за критерієм змісту функції Рахункової палати Європейського Союзу поділяються на функцію аналізу причин порушень законодавства і функцію корегування, яка передбачає розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків. Так, Рахункова палата Європейського Союзу за структурою схожа на рахункові палати, які діють у державах - членах Європейського Союзу. Зважаючи на прагнення України інтегруватися в європейську спільноту, досвід організації та діяльності такого ключового інституту Європейського Союзу є надзвичайно корисним для вдосконалення українського вищого органу фінансового контролю [282, с. 102].

Контрольна функція є головною та найважливішою функцією Рахункової палати, яка реалізується через здійснення заходів публічного зовнішнього фінансового контролю. Так, у вказаному підрозділі вже було проаналізовано

основні повноваження Рахункової палати під час проведення зовнішнього фінансового контролю у статті 7 Закону України «Про Рахункову палату». Вказаний перелік повноважень Рахункової палати охоплює широкий спектр аспектів, які є предметом контролю з боку Рахункової палати для гарантування ефективного управління бюджетними ресурсами.

Варто зазначити, що робота Рахункової палати у сфері здійснення зовнішнього фінансового контролю також має правоохоронний характер. Як інструмент забезпечення законності, правоохоронна функція Рахункової палати спрямована на припинення незаконних дій осіб, які допустили порушення фінансового законодавства. Окрім того, вказана функція пов'язана з притягненням осіб, що винні у вчиненні фінансових правопорушень до відповідальності, а також із застосуванням санкцій. Водночас, оскільки Рахункова палата України не має судових повноважень, вона не може самостійно притягнути правопорушників до відповідальності, а лише передає інформацію про порушення відповідним правоохоронним органам. Ця функція є похідною від функції контролю, тому вказану функцію доцільно визначати як допоміжну або латентну.

Л. А. Савченко наголошує, що контрольна функція Рахункової палати також є основою для реалізації експертно - аналітичної функції, оскільки підсумована інформація, отримана за результатами заходів зовнішнього фінансового контролю, використовується Рахунковою палатою для проведення експертизи та підготовки висновків щодо проекту закону про Державний бюджет України, проектів правових актів у сфері бюджетно - фінансової та грошово-кредитної політики [262, с. 306].

Поміж іншого, роль експертно - аналітичної функції вищого органу фінансового контролю підтверджується її окремим визнанням на міжнародному рівні, зокрема в Лімській декларації. керівних принципів фінансового контролю. У статті 12 вказаної Декларації зазначено, що у важливих ситуаціях вищий орган фінансового контролю уповноважений надавати парламенту та адміністрації свої професійні знання і досвід у формі висновку експерту, в тому числі надавати

вказівки щодо проєктів законів та інших нормативних актів, що стосуються фінансових питань. Також вказану функцію можна встановити на основі повноважень Рахункової палати щодо здійснення експертизи проєкту закону про державний бюджет, аналізу виконання бюджету та річного звіту про його виконання, оцінки ефективності використання суб'єктами господарської діяльності наданих пільг, а також попереднього аналізу звітів Антимонопольного комітету і Фонду державного майна, які впливають на виконання державного бюджету, до їх розгляду у комітетах та на пленарних засіданнях парламенту [155].

Поміж іншого, Л. Савченко, В. Білоус наголошують, що експертно - аналітична функція Рахункової палати реалізується двома основними шляхами: підготовка експертних висновків щодо конкретних документів та аналіз матеріалів. Так, аналітична функція може або передувати контрольним діям, коли спочатку здійснюється аналіз, а за виявлення порушень проводиться контроль, або ж навпаки — контроль проводиться першим, а на його основі проводиться подальший аналіз. У деяких випадках аналіз виступає методом здійснення контролю [266, с. 91].

Ще однією функцією Рахункової палати, яку можна виокремити, є консультативна. Термін «консультація» (від лат. *consultatio*, що походить від *consulto* – раджуся, обговорюю, дбаю) означає надання рекомендацій фахівцем або групою фахівців із певного питання або діяльність установи, яка допомагає громадянам шляхом надання порад із практичних питань. Як зазначає О. С. Койчева, вказана функція підтримується значною кількістю працівників Рахункової палати, які працюють у цьому напрямі, і виражається в наданні консультацій у ситуаціях, визначених законом. Так, Рахункова палата може в межах компетенції консультувати парламент, Президента України, уряд, міністерства та інші органи державної та муніципальної влади. Зокрема, Рахункова палата може брати участь у підготовці проєктів актів Президента України з питань, які належать до її компетенції. За згодою, члени палати та посадові особи її апарату можуть бути включені до складу консультативних,

дорадчих та інших допоміжних органів. Рахункова палата може надавати методичну, методологічну та консультативну допомогу органу публічного фінансового контролю. У процесі перевірки Рахункова палата готує заходи щодо виявлення нових джерел та можливостей для додаткових доходів до державного бюджету України й вносить відповідні пропозиції Міністерству фінансів України. Також палата готує висновки та відповіді на звернення органів виконавчої влади, прокуратури й суду з питань, які належать до її відання. Хоча консультативна функція не є пріоритетною в роботі Рахункової палати, її рекомендації, хоч і не є обов'язковими для виконання, можуть стати суттєвою практичною допомогою завдяки специфіці роботи та досвіду [128, с. 106].

Окрім цього, в Законі України «Про Рахункову палату» встановлено, що Рахункова палата за результатами проведення заходів публічного зовнішнього фінансового контролю на регулярній основі повідомляє інформацію до парламенту та Президента України щодо результатів проведення заходів публічного зовнішнього фінансового контролю, включаючи факти порушень бюджетних норм, що свідчить про наявність інформаційної функції у Рахунковій палаті. Також у випадках, коли є ознаки кримінальних або адміністративних правопорушень, Рахункова палата повідомляє про це відповідні правоохоронні органи. Поміж іншого, до інформаційних обов'язків Рахункової палати відносять щорічний звіт про її діяльність, який подається до парламенту. При цьому члени контрольної групи, які проводять аудит, мають обов'язок дотримуватися конфіденційності й не повідомляти інформацію про підконтрольний об'єкт до завершення розгляду матеріалів на засіданні Рахункової палати. За порушення порядку розголошення інформації з обмеженим доступом, яка стала відомою внаслідок службової діяльності, члени палати та посадові особи апарату можуть бути притягнуті до відповідальності. Щодо реалізації інформаційної функції в контексті взаємодії із суспільством, вона обмежується публікацією на офіційному веб - сайті Рахункової палати річного звіту про її діяльність. Важливо зазначити, що ця функція реалізується на основі результатів контрольних заходів та аналітичної роботи [246].

З огляду на вищевикладене, визначені функції Рахункової палати характеризують її як державний орган та встановлюються на підставі норм спеціалізованого Закону України «Про Рахункову палату» і виконують роль напрямків роботи органу для досягнення мети і завдань Рахункової палати.

Однією з прогалин у діяльності Рахункової палати, є відсутність вичерпного переліку функцій у профільному законі, що створює відсутність систематизованості. В переважній більшості ситуацій функції та завдання лише частково визначені у законодавстві: деякі з них прямо прописані, а інші впливають із його змісту. Крім того, функції часто не забезпечені відповідними повноваженнями, що становить негативний вплив на їхню реалізацію. Поміж іншого, Закон України «Про Рахункову палату» також ігнорує важливу координаційну функцію Рахункової палати, яка передбачає узгодження поведінки різних органів для досягнення спільної мети. Оскільки головна мета діяльності Рахункової палати полягає у контролі за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням, аналіз законодавства свідчить, що вирішення таких завдань вимагає узгодження роботи кількох органів. Це, своєю чергою, передбачає реалізацію цілої системи заходів. Зважаючи на статус Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю, доцільно забезпечити її пріоритетний статус у сфері управління та координації фінансового контролю. Розділ VI Закону України «Про Рахункову палату» передбачає взаємодію палати з іншими контрольними органами, закріплюючи право на сприяння у діяльності Рахункової палати від інших органів. Одним із ключових завдань сьогодення є налагодження ефективної координації роботи всіх органів фінансового контролю, що надасть можливість підвищити ефективність їхньої діяльності та уникнути дублювання повноважень [246].

Поміж іншого, О. С. Койчева зазначає, що Рахункова палата, реалізуючи координаційну функцію, має бути наділена організаційними повноваженнями та реалізовувати ще й організаційну функцію. У межах цієї функції координуючий орган зобов'язаний ініціювати узгодження дій, а підконтрольні органи – брати участь у цьому процесі. Координуючий орган повинен створювати та

забезпечувати умови для ефективної взаємодії, наприклад, організовувати наради чи обмін думками, тоді як інші сторони зобов'язані використовувати створені умови та робити все необхідне для досягнення узгодженості заходів. Крім того, координаційний орган має право і обов'язок здійснювати контроль за виконанням узгоджених заходів, а інші сторони – надавати необхідну для цього інформацію [128, с. 107].

Поміж іншого, О. І. Гриценко наголошує, що з метою попередження та своєчасного уникнення ухвалення неправомірних управлінських актів, а також для розробки рекомендацій щодо їхньої ефективності, необхідно наділити Рахункову палату функцією прогнозування у сфері використання коштів бюджету. Вчений робить акцент на тому, що прогноз має базуватися на комплексному аналізі об'єктивних і суб'єктивних причин та чинників, з-поміж яких важливу роль відіграє людський фактор, прогалини та суперечності чинного законодавства. Також вчена обґрунтовує існування двох різних напрямків роботи Рахункової палати, що вказує на поділ функцій на аналітичну та експертну. Зазначається, що аналітична функція реалізується як за результатами експертної діяльності, так і за підсумками інших напрямів роботи, зокрема контрольно-ревізійної. На цій основі пропонується виокремити аналітичну та експертну функції як самостійні. Ефективна координація між Рахунковою палатою та органами державної влади залежить від належного організаційного забезпечення. Зважаючи на вищевикладене, вчена пропонує створити Координаційну Раду як окремий дорадчий орган, до складу якого мають увійти керівники державних органів, робота яких потребує координації. Основними формами діяльності цієї ради мають стати ухвалення рішень і подальше укладання адміністративних договорів. Аналіз співвідношення функцій Рахункової палати з її повноваженнями виявив їхню невідповідність. Особливо це стосується контрольно-ревізійної функції, для реалізації якої бракує значної частини необхідних повноважень. Відзначається, що ця невідповідність суттєво ускладнює ефективну роботу Рахункової палати та потребує врегулювання на рівні закону [192, с. 15].

Отже, функції Рахункової палати є ключовими напрямками її діяльності, які відображають сутність, мету та призначення вказаного органу. Вони спрямовані на забезпечення ефективного зовнішнього фінансового контролю за використанням публічних ресурсів, надання експертних висновків, інформаційної підтримки та консультаційної допомоги. Основні функції – контрольна, експертно - аналітична, консультативна та інформаційна – формують основу діяльності Рахункової палати та гарантують її комплексний підхід до виконання поставлених завдань. Разом з тим, наявність допоміжних функцій свідчить про багатогранність і гнучкість органу у виконанні своєї місії. Для подальшого вдосконалення діяльності Рахункової палати необхідно чітке закріплення її функцій та повноважень у законодавстві, що забезпечить системність та ефективність роботи органу в інтересах держави та суспільства.

2.3. Форми та методи здійснення державного зовнішнього фінансового контролю Рахунковою палатою

Зовнішній фінансовий контроль, який проводиться Рахунковою палатою, є важливим інструментом фінансово-економічних реформ, спрямованим на ефективне використання публічних фінансів та гарантування консолідації публічних фінансових ресурсів. Однак недостатнє висвітлення теоретичних і методологічних засад ускладнює формування дієвого механізму фінансового контролю, що призводить до численних порушень у цій сфері. Оскільки фінансовий контроль охоплює широкий спектр процесів, питання його класифікації набуває особливої актуальності. Науковці визнають важливість класифікації, однак єдиного підходу до її здійснення поки не вироблено, що пояснюється відсутністю ґрунтовних загальнотеоретичних досліджень, а також відсутністю єдиного підходу до визначення понять «вид», «форма» та «метод» відносно фінансового контролю.

Організаційно-правові основи публічного зовнішнього фінансового контролю залежать від нормативного закріплення його форм та методів.

Створення узгодженої класифікації сприятиме вдосконаленню законодавства у вказаній сфері. Водночас відсутність чітко визначених критеріїв розмежування видів, форм і методів публічного зовнішнього фінансового контролю ускладнює його ефективне проведення.

Так, термін «форма» широко застосовується в різноманітних галузях діяльності та походить від латинського слова «forma», яке має багато значень. Основними з вказаних тлумачень є: 1) зовнішній вигляд, обрис предмета; 2) структура, устрій або система організації чого - небудь. Поміж іншого, коли функції діяльності визначають головні напрями цілеспрямованого впливу суб'єктів на об'єкти, то форми діяльності демонструють способи реалізації вказаного впливу на практиці та демонструють, яким чином здійснюється діяльність. Форма діяльності залежить від характеру відносин у відповідній галузі діяльності та обумовлюється нормами права, через які держава регулює діяльність фізичних і юридичних осіб, які водночас обирають ті форми діяльності, які є найбільш доцільними та дієвими [199, с. 4].

Як зазначає Є. І. Білокур, поняття «форма» також тлумачиться як зовнішній прояв визначених дій, які проводяться державними органами з метою виконання встановлених для них завдань [32, с. 47]

З огляду на це, коли публічний зовнішній фінансовий контроль визначає головні напрями послідовної роботи Рахункової палати щодо реалізації, поставлених перед нею завдань, то форми здійснення контролю демонструють, яким способом вказаний контроль проводиться.

Л. В. Дікань наголошує, що більшість науковців вважає, що форми контролю необхідно розглядати як відокремлені аспекти реалізації фінансового контролю, визначені моментом проведення контрольних заходів. Вчений зазначає, що виділяють три основні форми фінансового контролю: попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний). Критерії розмежування вказаних форм базуються на співвідношенні часу проведення контрольних заходів із процесами надходження та використання фінансів, проте вказані форми тісно взаємопов'язані, доповнюючи одна одну, що забезпечує

безперервність фінансового контролю [95, с. 42].

Поміж іншого, О. Заудальська також визначає попередній, поточний і наступний фінансовий контроль як форми фінансового контролю. Вчена зазначає, що форми проведення публічного фінансового контролю є основоположними структурами певної діяльності у сфері публічного управління, які є чітко розмежованими у часових межах, але одночасно взаємопов'язані між собою [110, с. 5].

Так, Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча зазначають, що форма контролю демонструє його внутрішні зв'язки та спосіб його організації, допомагає розкрити сутність контролю і визначає техніку його проведення. Форма контролю може класифікуватися за різними критеріями: часом проведення, джерелами перевірених даних, частотою виконання, організаційною належністю, обсягом охоплення господарюючих суб'єктів, способом здійснення та методами контролю [145, с. 59].

В. В. Бурцев визначає форму контролю як спосіб організації та впорядкованого виконання процедур контролю. Подібного підходу дотримуються й інші вітчизняні науковці, визначаючи поняття «форма контролю» як визначений спосіб вираження та організації заходів контролю. Водночас Ю. М. Воронін не погоджується з таким визначенням, наголошуючи на складності поняття «форма». На думку вченого, вказана категорія має самостійний характер і здатна розкривати сутність різних внутрішніх елементів єдності. Додатково вказану концепцію можна розширити, спираючись на філософське тлумачення поняття «форма контролю».

Так, І. К. Дрозд, В. О. Шевчук вважають, що форма контролю одночасно втілює сутність контролю як динамічний процес, визначає межі охоплення контрольними заходами об'єкта та відображає його внутрішню організацію, яка має стійкі характеристики. Таким чином, вказане визначення поєднує діалектичний підхід [162, с. 30-31].

Досліджуючи форми фінансового контролю такі вчені як Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, С. І. Лучковська, О. П. Орлюк взагалі не виокремлюють

форми фінансового контролю, а лише визначають поділ на види та методи контролю. Л. А. Савченко підходить до цього питання з критерію періодичності здійснення заходів контролю, поділяючи форми фінансового контролю на попередній, поточний і наступний за критерієм часу їх проведення. Таку класифікацію підтримують О. О. Анісімов, Н. Т. Белуха, Ф. Ф. Бутинець, В. В. Бурцев, Т. Є. Гварліани, О. Ю. Грачева, І. К. Дрозд, Е. В. Калюга, Н. О. Ковальова, М. С. Малєїн, І. Б. Стефанюк, В. О. Шевчук, О. А. Яблуганов [262, с. 146].

О. Д. Василик підкреслює, що ключовим аспектом систематизації фінансового контролю є форма його здійснення, що визначається через критерій співвідношення часу проведення заходів контролю із процесами формування та використання фінансових ресурсів. Вчена зауважує, що при цьому всі форми контролю тісно взаємопов'язані, що підкреслює його безперервний характер, та виокремлює три основні форми фінансового контролю: попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) [43, с. 349].

Є. М. Романів, С. М. Гончарук, С. В. Приймак, Л. Я. Даниляк під формою певного виду діяльності визначають багатофункціональний інструмент аналізу явища, об'єкта чи процесу, внутрішня сутність якого визначається кількістю застосованих методів та прийомів контролю і залежить від моменту проведення контрольних дій. Найбільш обґрунтованим підходом до класифікації форм фінансового контролю є їх поділ за часом здійснення на попередній, поточний і наступний, оскільки така класифікація відображає безперервність контролю та враховує всі особливості його реалізації [254, с. 18].

А. В. Хмельков також підтримує позицію щодо віднесення до форм фінансового контролю попередній, (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) [305, с. 35].

Поміж іншого, вважаємо вартим уваги визначення форм контролю, яке пропонує Г. М. Остапович. На думку вченої, форма контролю – це нормативно визначена та закріплена законодавчо в повноваженнях суб'єктів контролю система заходів, які мають на меті отримання, перевірку, аналіз, оцінку, обробку

та збереження інформації з метою встановлення відповідності підконтрольного об'єкта встановленим критеріям, виявлення та усунення відхилень, а також регулювання порядку та підстав проведення вказаних заходів. Г. М. Остапович також розрізняє два аспекти правової форми контролю: 1) матеріально-правова форма – це передбачені законодавством повноваження контролюючих органів та/або обов'язки підконтрольних об'єктів, які забезпечують реалізацію контрольної функції; 2) процесуально-правова форма – це підстави та порядок проведення заходів контролю, тобто механізм контрольного провадження [197, с. 88-89].

Отже, форма фінансового контролю є зовнішнім вираженням його сутності, що проявляється у виконанні конкретних контрольних заходів із застосуванням відповідних методів і прийомів, та спрямована на встановлення фактів об'єктивної діяльності та фіксується в документах фінансового контролю, зокрема у фінансовій звітності, яка відображає результати контролю.

Виокремлення форм фінансового контролю має значну теоретичну та практичну цінність, зокрема для функціонування Рахункової палати. В. Б. Авер'янов підкреслює, що можливість класифікації контролю впливає з аналізу його функцій, які можна визначити за наступними критеріями: 1) спрямованості за цілями 2) предмет впливу; 3) характер чи форма дії; 4) результат контролю [51, с. 439]. При цьому неможливо надати вичерпний перелік форм фінансового контролю в діяльності Рахункової палати, оскільки їх класифікація залежить від різних підходів та критеріїв виділення.

Однак серед вчених відсутня єдина позиція щодо систематизації форм контролю. В. Ф. Піхоцький пропонує визначати наступні форми фінансового контролю: 1) аудит (фінансовий аудит, аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності, аудит законності); 2) ревізія; 3) експертиза; 4) аналіз; 5) перевірка; 6) моніторинг [217, с. 121].

М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць, Ю. Р. Лозинський до форм фінансового контролю відносять фінансовий аудит, аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності використання ресурсів [122, с. 54-55].

Розглянувши об'єктивні передумови здійснення зовнішнього фінансового контролю, І. Б. Стефанюк наголошує, що контролююча діяльність Рахункової палати, не повинна обмежуватися формою лише традиційних ревізій та перевірок, а також має охоплювати інші форми, зокрема аудит ефективності, оцінювання політики та підготовку висновків за результатами, що мають додатковий характер [288, с. 91].

В. І. Невідомий також підтримує підхід вчених щодо упорядкування форм контролю за часом здійснення та виокремлення наступних форм контролю: попередній, поточний і наступний, які також характерні для роботи Рахункової палати України. Водночас вчений зазначає, що якщо під категорією «форма» визначати спосіб організації та реалізації контролюючих заходів суб'єктом, то на підставі системного аналізу правових актів, наукових досліджень і практичних матеріалів щодо зовнішнього фінансового контролю, здійснюваного Рахунковою палатою, можна дійти висновку, що Рахункова палата застосовує такі форми контролю: перевірка, ревізія, аналіз, експертиза та обслідування [182, с 13-14].

Більша частина представників науки фінансового права до форм фінансового контролю включає його види, зокрема попередній, обов'язковий, президентський та інші. Але ми поділяємо позицію І. І. Попадинець, який вважає таку класифікацію помилковою та аргументує це тим, що поділ фінансового контролю за видами ґрунтується на критеріях, які або є складовою його змісту (наприклад, за суб'єктом, який проводить контроль – президентський, парламентський тощо), або демонструють його об'єктивні характеристики, такі як час, місце чи підстава проведення. Вчений форму функціонування Рахункової палати визначає як зовнішній прояв визначеного змісту, що включає права та обов'язки членів Рахункової палати, які спрямовані на реалізацію встановлених на них функцій та завдань, які проводяться щодо об'єктів контролю шляхом використання відповідних методів, що направлені на виконання конкретної цілі, з обов'язковою фіксацією результатів. На його думку, до форм фінансового контролю необхідно відносити аудит, інвентаризацію, перевірку, ревізію та

фінансовий моніторинг [224, с. 261].

Відповідно до статті 4 Закону України «Про Рахункову палату» публічний державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою через проведення фінансового аудиту, аудиту діяльності (ефективності), аудиту відповідності, експертизи, аналізу та інших заходів контролю. З огляду на вищевикладене, в законодавстві ототожнюється публічний зовнішній фінансовий контроль та аудит, проте ми не підтримуємо таку позицію. Поміж іншого, у вказаній статті не визначено, що вважається формою фінансового контролю, а що методом [246].

Зважаючи на міжнародні стандарти та членство Рахункової палати в INTOSAI та EUROSAI, остання визнається вищою аудиторською установою, яка уповноважена проводити аудит публічних фінансів. Однак, з огляду на мовні особливості перекладу та положення національного законодавства, її роль визначається як органу, що контролює використання коштів бюджету держави. У попередньому розділі зроблено висновок, що Рахункова палата реалізує контрольні функції від імені парламенту, залишаючись незалежною та не належить до жодної з гілок влади, тобто є зовнішнім суб'єктом контролю щодо будь-якого об'єкта контролю. Зовнішній фінансовий контроль Рахункової палати – це діяльність, яка проводиться під час виконання завдань шляхом реалізації повноважень з метою гарантування законності та фінансової дисципліни під час виконання дохідної та видаткової частиною бюджету держави. Не дивлячись на статус органу фінансового контролю, Рахункова палата не має ключової ознаки контролю – права втручатися в оперативну роботу об'єкта фінансового контролю, а також самостійно притягати порушників до відповідальності. У цьому контексті доцільною є думка В. Б. Авер'янова, який зазначає, що за відсутності організаційної підпорядкованості між органом контролю та об'єктом контролю самий процес контролю зводиться до нагляду, що надає можливість уникнути неправомірного втручання в оперативну роботу державних органів, які не несуть відповідальності за її результати [18, с. 253].

Доцільно зауважити, що час від часу відбувається змішування термінів

«форма контролю» та «метод контролю», коли обидва поняття штучно зводяться до діяльності суб'єкта контролю, зокрема, це проявляється у спробах визначити співвідношення таких понять, схожих із контролем, як «моніторинг», «облік» чи «аудит». Такий підхід може призводити до надмірного розширення переліку форм контролю, а виокремлення деяких із них виглядає досить суперечливим [193, с. 538].

Так, однією з форм фінансового контролю є фінансовий аудит, який є зовнішнім проявом контрольної діяльності, що проводиться за допомогою таких інструментів, як перевірка, аналіз та оцінка. В. Айгістова під фінансовим аудитом визначає процес підтвердження фінансових прав, обов'язків, відповідальності фінансових органів та державних органів, перевірку достовірності інформації фінансового характеру, відповідності операцій і звітності чинному законодавству, оцінку ефективності внутрішньої системи контролю, а також виявлення фактів фінансових правопорушень під час ухвалення рішень у сфері управління. Однак вказане визначення має розпливчастий та багатозначний характер, оскільки з його змісту неможливо встановити, чи говориться про тип, форму чи метод фінансового контролю [19, с. 18].

Поміж іншого, В. М. Дереконь тлумачить фінансовий аудит як головну форму фінансового контролю, виокремлюючи його елементи: державний аудит, який проводять уповноважені органи державної влади, та недержавний аудит, що проводиться аудиторськими фірмами або аудиторами [88, с. 123].

Я. С. Ярошенко, аналізуючи законодавство України у сфері публічного фінансового контролю, серед головних його форм виділяє: 1) аудит ефективності; 2) фінансовий аудит [327, с. 408].

В. Ф. Піхоцький акцентує увагу, що фінансовий аудит як форма публічного фінансового контролю, спрямований на підтримку бюджетних установ, публічних підприємств та суб'єктів господарської діяльності, які отримують публічні активи з метою запобігання фінансовим правопорушенням, гарантування ефективного використання публічних активів, контроль за

законністю бухгалтерського обліку та поданням достовірної фінансової звітності [215, с. 206].

Також підтримуємо позицію Л. А. Савченко, яка характеризує публічний фінансовий аудит як провідну форму публічного фінансового контролю, яка включає аналіз фінансової та господарської діяльності об'єкта контролю з метою оцінювання правильності бухгалтерського обліку та фінансової звітності, правомірності фінансових операцій та їх відповідності законодавству. Крім того, фінансовий аудит охоплює дослідження економічності, дієвості та результативності управлінської роботи певних органів та організацій у сфері управління публічними фінансами, а також розробку рекомендацій щодо виправлення встановлених порушень [230, с. 55].

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо проведення фінансового аудиту Рахунковою палатою, затвердженими Рішенням Рахункової палати від 22 вересня 2015 року № 5-5, фінансовий аудит включає перевірку, аналіз та оцінювання достовірності ведення обліку, повноти фінансової звітності щодо надходжень і витрат бюджету, а також встановлення фактичного стану використання бюджетних коштів і дотримання законодавчих вимог при здійсненні бюджетних операцій. Об'єктом фінансового аудиту є: 1) публічні бюджетні кошти; 2) бюджетна та фінансова звітність, первинна документація, бухгалтерські записи та інші супровідні документи; 3) нормативно-правові акти, розпорядчі документи та інші регулюючі матеріали, що визначають порядок надходження і використання бюджетних коштів у досліджуваній сфері. Поміж іншого, фінансовий аудит здійснюється у чотири основні етапи: 1) планування аудиту; 2) здійснення аудиту; 3) звіт за результатами аудиту; 4) контроль та оцінювання виконання наданих рекомендацій. Кожен із вказаних етапів включає низку послідовних дій, що забезпечують повноцінне та ефективне здійснення аудиту [169].

Ще однією з форм публічного зовнішнього фінансового контролю є аудит ефективності. Незважаючи на його розповсюджене застосування в країнах світу, для України вказаний вид аудиту є відносно новим явищем. Поява аудиту

ефективності в інших державах зумовлена переходом до моделі бюджетного планування, відомої як «бюджетування, спрямоване на результат», яка передбачає зв'язок між витратами бюджетних коштів та очікуваною соціально-економічною віддачею. Найбільш активно аудит ефективності використовується у сфері публічного управління, оскільки сприяє підвищенню ефективності та результативності публічних витрат, що є актуальним для всіх держав.

Впровадження аудиту ефективності в Україні зумовлене положенням статті 4 Лімської декларації, яка визначає існування поряд із фінансовим аудитом іншої форми контролю, спрямованої на оцінку ефективності, результативності та економічності публічного управління. Вказаний підхід охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усю сферу діяльності публічного сектору, включаючи аналіз систем організації та управління [310]. Аудит ефективності оцінює не лише конкретні сторони управління, а й адміністративну діяльність загалом, включаючи її організаційні та адміністративні механізми. У міжнародній практиці вказаний вид аудиту відомий під різними назвами, зокрема: «аудит виконання», «аудит відповідності витрат результатам», «аудит адміністративної діяльності», «аудит ефективності використання бюджетних коштів», «операційний аудит», «аудит управління» або «управлінський аудит» [285, с. 9]. У подальшому дослідженні ми використовуватимемо термін «аудит ефективності» як узагальнюючу назву для аудиту, основна ціль якого полягає в оцінюванні результативності, економічності та продуктивності використання коштів бюджету держави.

Вивчаючи аудит ефективності, І. Ю. Чумакова наголошує, що продуктивність визначається як співвідношення між продуктом (товаром чи послугою) і ресурсами, які були витрачені на їх виробництво. Результативність, в свою чергу, оцінюється через рівень реалізації організацією поставлених цілей, який визначається співвідношенням запланованих і фактичних результатів її роботи. Економічність полягає у мінімізації витрат на забезпечення функціонування організації, з одночасним гарантування необхідної якості роботи організації [311, с. 143].

В умовах сьогодення необхідність запровадження аудиту ефективності зумовлена підвищеною орієнтацією публічної діяльності держави на досягнення визначених результатів. Є. М. Романів звертає увагу на складну ситуацію в установах, що фінансуються виключно за рахунок бюджету, оскільки у випадку неефективного управління отриманими коштами з бюджету такі організації продовжать отримувати фінансування без жодних негативних наслідків для себе, тоді як основний тягар ляже на платників податків – вони можуть не отримати необхідні товари, роботи чи послуги. Саме проведення ефективного аудиту ефективності має стати інструментом забезпечення добробуту держави [255, с. 131].

Під час становлення та впровадження аудиту ефективності в роботі Рахункової палати можуть трансформуватись підходи та методи його проведення, а також може по-різному звертатись увага на оцінювання, економічність використання публічних ресурсів або досягнення поставлених цілей, об'єктами контрольних заходів можуть виступати як окремі міністерства, так і діяльність міністрів чи публічних установ, що здійснюють визначені завдання. Впроваджуючи аудит ефективності в Україні, доцільно враховувати міжнародний досвід, адаптуючи його до особливостей національного законодавства та історичних традицій. Так, І. Чумакова пропонує запровадити «бібліотеку кращої практики» – стандарту, що міститиме критерії та показники оцінки ефективності використання бюджетних коштів, зокрема за різними напрямками витрат [310, с. 61].

Фінансовий аудит та аудит ефективності, як форми публічного зовнішнього фінансового контролю, що застосовуються у роботі Рахункової палати, відрізняються за своїми методами та цілями, водночас мають взаємозв'язок. В. Симоненко наголошує на існуванні значних відмінностей між цими формами аудиту як у теоретичному аспекті, так і на практиці. Основною метою фінансового аудиту є отримання підтвердження достовірності фінансового обліку та звітності, тоді як аудит ефективності спрямований на оцінку результативності управління фінансовими ресурсами. Фінансовий аудит

фокусується на перевірці фінансової інформації та звітності, тоді як аудит ефективності аналізує роботу управлінських структур, оцінює процеси реалізації програм і господарських операцій [271, с. 12].

Аудит ефективності передбачає отримання незалежної інформації для детального аналізу проблем, використовуючи широкий спектр методів, таких як обстеження, інтерв'ю, опитування та різні види порівнянь. Водночас, чим більше в процесі аудиту використовується неформальна інформація, тим нижчий рівень довіри до неї. Тому, згідно з міжнародною практикою, важливою складовою аудиту ефективності є перевірка правдивості та якості самої інформації. Вказаний вид аудиту є складним процесом, який застосовується в разі необхідності комплексної оцінки певної сфери діяльності бюджетної організації, конкретного виду витрат або бюджетної програми. На відміну від фінансового аудиту, при якому аудитори не шукають конкретні проблеми, що можуть впливати на ефективність використання бюджетних коштів, аудит ефективності спрямований на виявлення таких проблем та їх усунення шляхом розробки конструктивних пропозицій спільно з представниками об'єкта контролю. Варто зазначити, що фінансовий аудит орієнтований переважно на аналіз числових даних, тоді як аудит ефективності значною мірою включає безпосереднє спілкування з людьми [283, с. 341].

О. І. Малецька зазначає, що аудит ефективності, спрямований на встановлення реального стану справ та оцінку таких аспектів: 1) оперативності та повноти надходжень до бюджету; 2) ефективності, результативності та економічності використання коштів бюджету їхніми розпорядниками та отримувачами; 3) правомірності, оперативності й повноти ухвалення управлінських рішень учасниками бюджетного процесу; 4) рівня внутрішнього контролю розпорядників коштів бюджету. Вчена зазначає, що головні відмінності між аудитом ефективності та фінансовим аудитом полягають у наступному: 1) аудит ефективності надає контролерам ширший простір для аналізу та висновків; 2) критерії оцінки не завжди чітко визначені, тому контролер формує об'єктивну думку самостійно; 3) докази в аудиті ефективності

мають переконливий, але не беззаперечний характер; 4) звіти носять дискусійний характер, що робить процес аудиту менш формальним [164, с. 50].

Аудит ефективності в бюджетних організаціях дозволяє здійснювати контроль за прийняттям рішень в наступних аспектах: 1) економічність витрат коштів державного бюджету – оцінюється шляхом порівняння обсягу витрачених фінансових ресурсів із фактично досягнутими результатами; 2) результативність роботи установи – визначається рівнем виконання поставлених перед нею завдань, зокрема шляхом зіставлення фактичних показників із запланованими, враховуючи обсяг виділених ресурсів; 3) продуктивність використання ресурсів – аналізується ефективність залучення фінансових, трудових та інших ресурсів у процесі операційної роботи, а також рівень впровадження інформаційних технологій та цифрових рішень [40, с. 28].

У межах здійснення аудиту ефективності не передбачається надання узагальненої оцінки результатів діяльності розпорядника коштів бюджету, оскільки це не дозволяє врахувати всю складність і різноплановість його функцій. Основна мета аудиту ефективності – надання певних рекомендацій для покращення та реалізації програм об'єктів контролю, що сприятимуть підвищенню результативності використання публічних коштів. Так, процес здійснення аудиту ефективності має ґрунтуватись на взаємодії між Рахунковою палатою та іншими об'єктами аудиту. Рахункова палата не просто виявляє недоліки, а конструктивно вказує на них і пропонує шляхи їх усунення, тоді як підконтрольні суб'єкти сприймають ці рекомендації як можливість підвищити економічність, результативність і продуктивність своєї роботи, докладаючи зусиль для їх впровадження.

Поміж іншого, В. І. Невідомий, вивчаючи діяльність Рахункової палати, запропонував виокремити третю форму аудиту – аудит адміністративної діяльності. Вчений визначає аудит адміністративної діяльності як форма контролю, що являє собою систему статистичних, ревізійних та аналітичних процедур, що мають на меті оцінку ефективності державних інвестицій у досягнення запланованої мети. Аналіз економічності, ефективності та

результативності реалізації стратегічних державних програм і роботи органів управління вимагає системного підходу, який знаходить своє відображення в такій формі фінансового контролю як аудит адміністративної діяльності. Однак, на нашу думку, закріплення цього виду аудиту окремо не є доцільним, оскільки його цілі та завдання повністю збігаються з аудитом ефективності [182, с. 14].

Також однією з форм публічного зовнішнього фінансового контролю є аудит відповідності (compliance audit). Вказаний вид аудиту набув широкого поширення у зарубіжних країнах, оскільки ефективно сприяє підвищенню прозорості та відповідальному управлінню економічними, фінансовими, природними, людськими та іншими ресурсами суспільства. Результати аудиту відповідності, проведеного вищим органом фінансового контролю, надають законотворцю, публічним установам, управлінням та громадськості незалежну й об'єктивну оцінку дотримання публічної політики, виконання бюджетних програм та операцій з коштами державних бюджетів. Серед основних переваг впровадження аудиту відповідності в публічному секторі можна виділити: 1) гарантування законності та легітимності державних органів – контролери перевіряють, чи відповідає робота публічних установ вимогам законодавства та засадам правової держави, закріпленим у Конституції; 2) прозорість і підзвітність – аудит відповідності сприяє відкритості публічних установ, забезпечуючи відповідність їхньої діяльності законодавчим нормам і стандартам, що підвищує рівень їхньої відповідальності; 3) протидія корупції – у процесі аудиту можуть бути виявлені випадки корупційних дій або порушень етичних норм, що сприяє формуванню доброчесного та прозорого середовища в публічному управлінні; 4) збільшення ефективності системи внутрішнього контролю державних органів – контролери ідентифікують слабкі місця у внутрішньому контролі державних органів і надають рекомендації щодо його покращення; 5) зниження ризиків і мінімізація втрат – аудит відповідності допомагає виявити та усунути можливі порушення, що зменшує фінансові ризики та репутаційні загрози, пов'язані з невідповідністю нормам і стандартам [277, с. 29].

Поміж іншого, відповідно до міжнародних стандартів вищих органів аудиту ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору» аудит публічного сектору складається з трьох основних форм: аудити фінансової звітності, аудити відповідності керівним вимогам (комплаєнс) і аудити ефективності (діяльності). Аудит відповідності (комплаєнс - аудит) спрямований на перевірку того, чи відповідає об'єкт перевірки встановленим керівним вимогам, які визначені як критерії оцінки та передбачає незалежну, об'єктивну та достовірну оцінку відповідності діяльності, фінансових операцій та інформації чинним нормативно-правовим актам, що регулюють сферу аудиту. До таких керівних вимог можуть входити закони, підзаконні акти, бюджетні резолюції, державна політика, встановлені норми, узгоджені умови чи загальні принципи, що забезпечують належне фінансове управління в публічному секторі та регламентують діяльність публічних службовців [6].

С. Штенцель наголошує, що аудит відповідності спрямований на перевірку того, наскільки об'єкт контролю відповідає встановленим повноваженням відповідно до визначених критеріїв та передбачає оцінку відповідності діяльності, фінансових операцій та інформації всім суттєвим аспектам, що стосуються повноважень підконтрольних об'єктів [319, с. 188].

Поміж іншого, багато науковців визначають як одну з форм фінансового контролю ревізію (інспектування), яка сьогодні часто ототожнюється з аудитом як у законодавстві, так і в наукових працях. Проте, як зазначає А. В. Хомутенко, вказані поняття не є тотожними, оскільки відмінні за цілями, завданнями та порядком здійснення. Публічний аудит у фінансовій сфері спрямований, зокрема, на розроблення рекомендацій щодо усунення встановлених порушень і підвищення результативності роботи підконтрольних об'єктів. Відтак, аудит має виховний та освітній характер і не є каральним інструментом, що сприяє більшій прозорості державних фінансів [308, с. 51].

У наукових роботах відсутнє єдине тлумачення терміна «ревізія». Дослідивши, різні підходи до тлумачення вказаного поняття, найбільш повним, на нашу думку, є визначення Л. Савченко. Вчена розглядає ревізію як систему

контролюючих заходів, у межах яких протягом визначеного періоду та відповідно до затвердженої програми здійснюється перевірка підконтрольного об'єкта, під час якої аналізується економічність та результативність фінансової, господарської діяльності, а також законність, правильність і доцільність здійснених фінансово-господарських операцій [265, с. 49].

Як зауважує О. С. Койчева під ревізією необхідно визначати форму наступного фінансового контролю, що передбачає проведення обов'язкових заходів фінансового контролю відповідно до заздалегідь затвердженої програми, що проводиться у формі документальної та фактичної перевірки з метою встановлення відповідності роботи підприємства, установи чи організації вимогам фінансового законодавства, оцінки правомірності, доцільності та дієвості фінансово-господарських операцій, а також перевірки достовірності та правильності бухгалтерського обліку і звітності. Ревізія є зовнішнім проявом сукупності методів, спрямованих на досягнення визначених цілей [128, с. 124].

Головною ціллю ревізії є виявлення фінансово-господарських правопорушень, зловживань, фактів безгосподарності, розкрадань і марнотратства, а також встановлення причин та чинників, що сприяли їх виникненню, і осіб, відповідальних за такі правопорушення. Крім того, ревізія спрямована на вжиття заходів для відшкодування завданих збитків, усунення виявлених недоліків і притягнення винних до адміністративної чи кримінальної відповідальності [72, с. 106].

Також питання віднесення перевірки до форм публічного зовнішнього фінансового контролю залишається дискусійним та невирішеним. Аналіз наукових підходів свідчить, що основна відмінність між перевіркою та ревізією полягає в обсязі розглянутих питань: перевірка має більш вузьку спрямованість і зосереджується на конкретних аспектах, тоді як ревізія має всеохопний характер. Так, у Стандарті Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» від 28 січня 2005 року (втрата чинності від 10 листопада 2015 року) зазначалося, що Рахункова палата проводить зовнішній контроль через наступні форми ревізії та перевірки (далі - перевірки),

яка є одним із видів її роботи. Перевірка визначалася як встановлення та аналіз фактів, пов'язаних із виконанням державного бюджету, з їх подальшою оцінкою щодо правомірності, результативності та доцільності. Водночас на нормативному рівні не було чітких критеріїв для розмежування понять ревізія та перевірка, що призводило до їх фактичного ототожнення, хоча в контексті діяльності Рахункової палати вони застосовувалися одночасно. У чинному Законі України «Про Рахункову палату» термін «ревізія» та «перевірка» взагалі не згадується в контексті форм фінансового контролю. Вважаємо, що для роботи Рахункової палати під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю доцільніше використовувати термін «ревізія», оскільки він є ширшим та більш універсальним, ніж перевірка [284].

Також на підтвердження вказаної позиції є дослідження А. В. Хомутенко, у яких вчена ототожнює поняття «перевірка» та «контроль», зазначаючи, що контроль за обсягом може бути тематичним, вибіркоvim і комплексним. Відповідно, немає підстав розглядати перевірку як самостійну форму. Додатковим аргументом цього є те, що в науковій літературі та нормативно-правових актах термін «перевірка» використовується в різних контекстах, зокрема як аудиторська чи камеральна перевірка, що підтверджує можливість зіставлення понять «перевірка» та «контроль» в одне [307].

О. П. Мельник виокремлюючи такі форми публічного зовнішнього фінансового контролю, як перевірка та ревізія, зауважує, що контроль зводиться до інспектування, тобто до перевірки дотримання правових норм органами публічної влади під час використання та розпорядження фінансовими й матеріальними ресурсами, формуванні бюджетних зобов'язань, веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансових звітів, що здійснюється у формі перевірок і ревізій [166, с. 38]. Однак із таким визначенням важко погодитися, оскільки зіставлення контролю з інспектуванням надто звужує його сферу, що є некоректним, особливо у контексті проведення публічного зовнішнього фінансового контролю, який проводиться Рахунковою палатою.

Поняття «форма фінансового контролю» та «метод фінансового

контролю» доцільно розглядати у взаємному зв'язку, оскільки вони тісно пов'язані між собою, адже форма є первинною відносно методу. Як зазначає В. К. Колпаков, метод дозволяє визначити характер відносин між суб'єктом контролю та підконтрольним об'єктом та обов'язково знаходить своє віддзеркалення у відповідній формі [148, с. 205].

Так, при виборі форм і методів роботи Рахункової палати під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю необхідно ретельно аналізувати законність і обґрунтованість рішень уряду, оцінювати ефективність внутрішнього контролю, який здійснює уряд, а також своєчасність і повноту заходів, вжитих за результатами такого контролю. У межах цієї діяльності вивчаються рішення та документи міністерств, відомств, підприємств і організацій. Завдання зовнішнього фінансового контролю полягають не в дублюванні урядового контролю, а в його повторній оцінці для визначення достатності внутрішнього контролю, а також ефективності й своєчасності заходів уряду щодо усунення виявлених порушень і їхніх наслідків. Такий підхід дає змогу правильно розставити пріоритети в організації перевірок, ефективно планувати необхідні заходи та визначати відповідальних осіб за їхніми результатами. Одним із ключових методів роботи Рахункової палати є фіксування дій уряду, зокрема перерахування бюджетних коштів. Це відіграє важливу роль у запобіганні порушень законодавства, нецільовому використанню коштів та унеможливує здійснення урядом фінансових операцій «заднім числом» [128, с. 125].

Щоб отримати цілісне уявлення про механізм роботи Рахункової палати під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю, необхідно з'ясувати, яким чином відбувається реалізація її форм діяльності. Загальновизнаним є те, що форми діяльності втілюються через відповідні методи.

Варто зазначити, що термін «метод» походить від грецького «methodos», що означає «дослідження», і трактується як спосіб вивчення, який встановлює підхід до аналізованих об'єктів [33, с. 58].

Водночас, за тлумачним словником, метод – це спосіб або порядок дій, певний шлях досягнення мети, що ґрунтується на загальних правилах [20].

Вчені Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко метод фінансового контролю визначають як сукупність засобів, прийомів і способів його проведення. Вибір конкретних методів залежить від різних критеріїв, зокрема суб'єкта фінансового контролю, його мети та завдань, підконтрольного об'єкта, підстав виникнення відносин контролю [301, с. 85].

Однак, як уже зазначалося, у юридичній літературі відсутнє єдине визначення методів фінансового контролю.

Так, Ю. А. Ровинський вважає, що єдиним методом фінансового контролю є ревізія. Є. А. Вознесенський відносить до методів контролю також рахункову перевірку балансів, аналіз фінансової та господарської роботи та документальну ревізію. Більшість авторів визначають ревізію як основний метод фінансового контролю, оскільки в її процесі перевіряється правильність обліку, наявність грошових коштів у касі та матеріальних цінностей у натуральній формі. Є. Алісов також зазначає, що контроль здійснюється у формах ревізій і перевірок. Окрім них, він вважає можливим використання таких методів фінансового контролю, як обстеження, інспекція, спостереження та інвентаризація. М. В. Карасьова наголошує на існуванні перевірок і ревізій, а її позицію підтримують А. З. Дадашев та Д. Г. Чернік [116, с. 45]. Л. А. Савченко також виділяє обстеження та аналіз як методи фінансового контролю [257, с. 108].

Вчені визначають метод фінансового контролю як цілеспрямовану роботу, що має на меті виконання завдань і досягнення цілей контролю шляхом використання взаємопов'язаних структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструменти контролю, що дозволяє суб'єктам публічного фінансового контролю проводити контрольні заходи щодо підконтрольного об'єкта за визначеним предметом. Таким чином, саме метод фінансового контролю, а не його форма, є сукупністю специфічних прийомів і засобів організації, планування та реалізації дій контролю. На думку А. Хмелькова, до

методів фінансового контролю належать ревізія, інспектування та аудит, оскільки вони включають певний і послідовний набір дій, необхідних для здійснення контрольних заходів з метою досягнення поставлених завдань. Варто звернути увагу, що вчений також відносить аудит до методів фінансового контролю. Водночас, як було зазначено вище, сучасні тенденції та досвід зарубіжних країн розглядають аудит як форму фінансового контролю [305, с. 36].

О. Д. Василик [42, с. 105] та О. П. Орлюк [196, с. 86] зазначають, що методи фінансового контролю як конкретні способи та прийоми його здійснення охоплюють ревізії, тематичні перевірки, обстеження та безперервне відстеження фінансової діяльності.

Таким чином, у науковій літературі відсутня чітко сформована система понять, що стосується методів публічного зовнішнього фінансового контролю, тому доцільно сформулювати відповідні висновки, враховуючи, що серед найчастіше запропонованих науковцями методів фінансового контролю виділяють ревізії, перевірки, інвентаризації, обстеження, спостереження, інспекції тощо.

Доцільно звернути увагу на підхід В. Піхоцького до формування системи методів фінансового контролю. Вчений виокремлює наступні методи: аналіз фінансової звітності, перевірка операцій з коштами державного бюджету, нормативна перевірка, інвентаризація матеріальних цінностей і грошових ресурсів, аналіз результатів діяльності за критеріями результативності, перевірка фінансових звітів та балансів, оцінка документів за формальними ознаками, опитування, спостереження, контрольні заміри виконаних робіт, анкетування за висунутими гіпотезами та оцінювання [217, с. 59].

Важливе місце в роботі Рахункової палати посідає експертиза. Так, доцільно зазначити, що експертиза (від латинського «expertus» – «досвідчений», «обізнаний») виступає як метод фінансового контролю, що включає аналіз законодавчих актів, інших документів, а також окремих питань і явищ з метою їх оцінювання, підготовки рекомендацій та формування відповідних висновків [262, с. 197].

Так, відповідно до ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату», вказаний орган здійснює експертизу поданого до парламенту проекту закону про Державний бюджет України та надає висновки [246].

Крім того, у главі 12 Лімської декларації зазначено, що за необхідності Рахункова палата має право готувати для парламенту та державних органів експертні висновки, в тому числі надавати зауваження щодо проєктів законів та інших нормативних актів у фінансовій сфері. Крім цього, органи публічної влади мають відповідати за ухвалення або відхилення вказаних експертних висновків. Поміж іншого, вказане додаткове завдання не має становити вплив на потенційні висновки Рахункової палати та загрожувати результатам зовнішнього фінансового контролю [155].

Реалізація Рахунковою палатою експертних повноважень регламентоване Декларацією про загальні принципи незалежності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав, в якій зазначено, що вищі органи фінансового контролю можуть бути експертами щодо аспектів вдосконалення фінансового та бюджетного законодавства. При цьому вказані органи не мають нести відповідальність за ухвалення або відхилення їхніх висновків парламентом, урядом чи іншими органами влади, так само як виконання вказаної функції не мала визначати результати контрольних закладів, запланованих вищим органом фінансового контролю на майбутнє [85].

Таким чином, експертиза є одним із ключових методів фінансового контролю, який застосовується у діяльності Рахункової палати під час проведення зовнішнього фінансового контролю та має самостійний характер. Її результати не є обов'язковими до виконання, проте мають значну консультативну цінність.

Також жоден орган фінансового контролю не може функціонувати без застосування аналізу як методу діяльності, і Рахункова палата не є винятком. Поняття «аналіз» (від грец. «*analyzis*» - «розділяю») у вузькому значенні означає поділ об'єкта дослідження на складові для їхнього дослідження, розуміння внутрішнього змісту та визначення ролі кожної складової в загальній структурі

[22, с. 13].

Так, аналіз як метод зовнішнього фінансового контролю охоплює дослідження фінансових аспектів, документів та фінансових показників функціонування підконтрольного об'єкта за допомогою прийомів аналітики, що має на меті формування висновків, оцінку фінансової діяльності, результативність використання фінансових ресурсів, а також виявлення та попередження порушень фінансової дисципліни [258, с. 39].

Як зазначає О. С. Койчева, особливістю застосування аналізу Рахунковою палатою під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю є використання системного та факторного підходів, а також таких аналітичних методів, як середні та відносні величини, групування тощо. Зокрема, Рахункова палата проводить аналіз виконання бюджету держави та річного звіту про його виконання, оцінює результативність використання пільг зі сплати необхідних платежів суб'єктами господарської діяльності, проводить попередній аналіз звітів Антимонопольного комітету України та Фонду державного майна України щодо їхнього впливу на бюджет держави. Окрім того, Рахункова палата аналізує реалізацію своїх рекомендацій з метою оцінки їхньої результативності [128, с. 126].

Таким чином, аналіз є невід'ємним методом зовнішнього публічного фінансового контролю та застосовується на всіх його стадіях, незалежно від форми проведення.

М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць, Ю. Р. Лозинський серед методів фінансового контролю виокремлюють: аналіз фінансової звітності, перевірка документів на предмет дотримання формальних вимог; нормативна перевірка, зустрічна перевірка правильності документів, інвентаризація, контрольні заміри виконаних робіт тощо [122, с. 59].

Водночас, наголошуємо, що поняття «метод фінансового контролю» застосовується виключно в межах наукових досліджень та у правозастосовній діяльності. У чинному законодавстві та законопроектах вказане поняття не застосовується. Вважаємо, що вказане підтверджує те, що деякі вчені відносять

до методів фінансового контролю також методи наукового пізнання.

Так, М. Гупаловська зазначає, що дослідження методів контролю надає можливість поділити їх на наступні підгрупи: 1) філософські методи фінансового контролю (загальні методи пізнання); 2) загальнонаукові; 3) методи інших наук; 4) спеціальні методи. Водночас, враховуючи взаємопроникнення методів різних наук, виокремлення методів інших наук є недоцільним, а філософські та загальнонаукові методи не мають принципових відмінностей. Тому вказані методи доцільно поділяти лише на загальнонаукові та спеціальні. Загальнонаукові методи застосовуються в різних сферах знань і базуються на загальнотеоретичних принципах пізнання. До них відносять індукцію, дедукцію, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію тощо. Спеціальні методи, на відміну від загальнонаукових, є напрацюваннями певної галузі знань та мають прикладне значення в межах вказаної сфери. Водночас, вчена звертає увагу на те, що низка провідних економістів у своїх наукових працях визначають ревізію як основний метод публічного фінансового контролю, оскільки ревізія є системою дій, спрямованих на перевірку економічної ефективності, законності та доцільності господарської діяльності суб'єктів господарювання [77].

З огляду на вищевикладене, аналіз питань, пов'язаних із методами публічного фінансового контролю в контексті фінансового та адміністративного права, не передбачає залучення загальнонаукових чи спеціальних методів, адже останні можуть застосовуватися лише для дослідження певного явища, зокрема для аналізу або виявлення його окремих аспектів, властивостей чи характеристик. Водночас, фінансовий контроль має на меті не стільки пізнання визначеного підконтрольного об'єкта, скільки гарантування дотримання законів, ефективного формування, розподілу, управління та використання фінансових ресурсів, запобігання, виявлення та усунення порушень у фінансовій та управлінській сферах.

Окрім вищезазначених методів, доцільно звернути увагу й на методи, які впливають із особливостей функціонування Рахункової палати. До прикладу, у практичній діяльності більшого поширення набуває моніторинг (від латинського

«monitoring» – спостереження), що передбачає постійне відстеження загального стану об'єкта контролю або окремих напрямків його роботи. Деякі вчені розглядають моніторинг як різновид контролю, його пасивну форму, класифікуючи його і як вид, і як форму контролю [51, с. 433]. Є. Дмитренко [132, с. 342] відносить фінансовий моніторинг до методів і форм інспектування фінансового контролю, які можуть бути підставою для застосування фінансово-правових санкцій. Водночас А. Клименко визначає фінансовий моніторинг як самостійну форму фінансового контролю [117, с. 18].

Поміж іншого, Ю. Бауман визначає фінансовий моніторинг як вид фінансового контролю, що являє собою систему заходів державних органів, що мають на меті контроль за державними фінансовими операціями та запобігання легалізації (відмиванню) доходів, отриманих протиправним шляхом [31, с. 43].

Так, моніторинг пов'язаний зі спостереженням за розвитком ситуацій або процесів у сфері публічного управління, оцінкою впливу прийнятих рішень щодо управління та нормативно-правових актів на суспільні відносини. Наприклад, Рахункова палата здійснює постійний моніторинг та аналіз стану реалізації власних рішень, в тому числі стан виконання рекомендацій (пропозицій).

Як метод діяльності, моніторинг не має часових обмежень, проводиться без втручання в роботу підконтрольного об'єкта та без повідомлення. Головна ціль моніторингу це виявлення ознак фінансових правопорушень та інформування об'єкта контролю для їх припинення або усунення. Крім того, після надання рекомендацій за результатами контрольних заходів, Рахункова палата застосовує метод моніторингу для отримання інформації щодо їх виконання.

У фінансовій сфері спостереження розглядається як самостійний метод фінансового контролю, проте в роботі Рахункової палати, як зауважує О. С. Койчева, доцільніше класифікувати його як аудиторську процедуру. До аудиторських процедур також належать обстеження, опитування, дослідження, вивчення та огляд, які сприяють проведенню публічного зовнішнього фінансового контролю. Різноманітні аудиторські процедури застосовуються

незалежно від обраного методу контролю, а їхня сукупність знаходить вираження у відповідній формі фінансового контролю [128, с. 127].

З урахуванням викладеного вище необхідно зазначити, що за відсутності закріплення методів публічного зовнішнього фінансового контролю на нормативному рівні не можна говорити про ефективну та налагоджену роботу системи, спрямовану на досягнення конкретного результату.

Отже, можна зробити висновок, що під методами публічного зовнішнього фінансового контролю необхідно визначати сукупність визначених прийомів, дій та інструментів, що спрямовані на реалізацію певної форми та виду зовнішнього фінансового контролю. На наше глибоке переконання, до таких методів доцільно включати наступні: 1) аналіз (фінансових звітів, результатів роботи, ефективності роботи); 2) перевірка (документів, фінансових операцій, бухгалтерських звітів і балансів, нормативна перевірка); 3) моніторинг; 4) спостереження; 5) інвентаризація; 6) опитування; 7) оцінювання. Саме вказані методи гарантуватимуть комплексний підхід до проведення публічного зовнішнього фінансового контролю та сприятимуть підвищенню його результативності.

Висновки до розділу 2

Отже, на підставі проведеного аналізу правових засад діяльності Рахункової палати як органу, що проводить зовнішній публічний фінансовий контроль, ми прийшли до наступних висновків:

1. Встановлено, що Рахунковій палаті України встановлено роль вищого органу фінансового контролю в системі публічного фінансового контролю, проте для офіційного набуття вказаного правового статусу необхідно закріпити відповідні положення на конституційному рівні. До системи публічного фінансового контролю повинні належати лише органи із спеціальними повноваженнями, головною функцією яких є проведення фінансового контролю, що і має стати основним критерієм їх об'єднання. До таких органів належать: Рахункова палата, Державна аудиторська служба, Державна фіскальна служба та

Державна казначейська служба, які контролюють надходження коштів до бюджету держави та їх використання.

2. Наголошено на тому, що , Рахункова палата України займає провідне місце в системі органів публічного фінансового контролю України, виконуючи функції вищого органу фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів та й фактично відіграє ключову роль у системі контролю за ефективним, законним та цільовим використанням публічних фінансових ресурсів. Її діяльність є важливим елементом виконання міжнародних зобов'язань України перед Європейським Союзом щодо гармонізації національного законодавства з міжнародними стандартами. Закріплення на конституційному рівні статусу Рахункової палати як вищого органу незалежного зовнішнього фінансового контролю сприятиме ефективній координації діяльності всіх фінансово-контрольних органів.

3. Визначено, що термін «компетенція Рахункової палати» означає коло повноважень, що закріплені у нормативно-правових актах, які визначають права та обов'язки членів Рахункової палати стосовно здійснення фінансового контролю над підконтрольними об'єктами, охоплюють організацію, проведення та моніторинг фінансово-бюджетної діяльності, а також забезпечують реалізацію відповідальності за невиконання або неналежне виконання покладених на Рахункову палату завдань.

4. Обґрунтовано позицію, що компетенція Рахункової палати визначається як належність об'єктів контролю та правових відносин до сфери відання вказаного вищого органу фінансового контролю, а також як сукупність закріплених у статті 98 Конституції України та інших законодавчих актах повноважень, що включають права та обов'язки Рахункової палати та її членів, необхідних для досягнення мети її створення.

5. Запропоновано чітко визначити повноваження Рахункової палати, щоб вказаний орган фінансового контролю мав право забезпечувати відшкодування шкоди, завданої державі фінансовими правопорушеннями, усувати виявлені фінансові правопорушення та притягати до відповідальності осіб, які є винними

у малоефективному управлінні та порушенні норм фінансового законодавства.

6. Аргументовано позицію, що доцільно до ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» внести зміни та доповнити вказану статтю положеннями, які зобов'язували б об'єкти фінансового контролю виконувати рішення Рахункової палати, а також передбачали б відповідальність винних осіб за порушення, виявлені Рахунковою палатою під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю.

7. Запропоновано форму фінансового контролю визначати як зовнішнє вираження його сутності, що проявляється у виконанні конкретних контрольних заходів із застосуванням відповідних методів і прийомів, та спрямована на встановлення фактів об'єктивної діяльності та фіксується в документах фінансового контролю, зокрема у фінансовій звітності, яка відображає результати контролю. До форм зовнішнього публічного фінансового контролю необхідно відносити: фінансовий аудит, аудит діяльності (ефективності), аудит відповідності, ревізія, експертиза.

8. Визначено, що функції Рахункової палати є ключовими напрямками її діяльності, які відображають сутність, мету та призначення вказаного органу. Вони спрямовані на забезпечення ефективного зовнішнього фінансового контролю за використанням публічних ресурсів, надання експертних висновків, інформаційної підтримки та консультаційної допомоги. Основні функції – контрольна, експертно - аналітична, консультативна та інформаційна – формують основу діяльності Рахункової палати та гарантують її комплексний підхід до виконання поставлених завдань. Разом з тим, наявність допоміжних функцій свідчить про багатогранність і гнучкість органу у виконанні своєї місії. Для подальшого вдосконалення діяльності Рахункової палати необхідно чітко закріплення її функцій та повноважень у законодавстві, що забезпечить системність та ефективність роботи органу в інтересах держави та суспільства.

9. Запропоновано авторську дефініцію «методи публічного зовнішнього фінансового контролю» доцільно визначати сукупність визначених прийомів, дій та інструментів, що спрямовані на реалізацію певної форми та виду

зовнішнього фінансового контролю.

10. Аргументовано, до методів публічного зовнішнього фінансового контролю включати наступні: 1) аналіз (фінансових звітів, результатів роботи, ефективності роботи); 2) перевірка (документів, фінансових операцій, бухгалтерських звітів і балансів, нормативна перевірка); 3) моніторинг; 4) спостереження; 5) інвентаризація; 6) опитування; 7) оцінювання. Саме вказані методи гарантуватимуть комплексний підхід до проведення публічного зовнішнього фінансового контролю та сприятимуть підвищенню його результативності.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕДУРИ ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Нормативно-правове регулювання здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю в зарубіжних країнах

В зарубіжних державах система публічного зовнішнього фінансового контролю формується, базуючись на базових принципах, закріплених у міжнародних правових актах, а також з урахуванням глобального досвіду. Для гарантування стабільного, економічного, соціального та політичного розвитку України необхідно поглиблено досліджувати питання регулювання проведення публічного зовнішнього фінансового контролю та проводити відповідні реформи у цій сфері. Вказане може стати важливим фактором у реалізації комплексних змін у формуванні сучасної фінансової системи України.

Так, Україна має зосередити зусилля на пошуку рішень для актуальних викликів, спираючись на досвід проведення зовнішнього фінансового контролю в інших країнах, щоб ефективно адаптувати їх до національних реалій. Використання міжнародного досвіду є важливим аспектом інтеграції країни у світову спільноту та впровадження передових методів зовнішнього фінансового контролю. Таким чином, детальне вивчення зарубіжних моделей зовнішнього фінансового контролю та їх адаптація до української системи сприятиме підвищенню її результативності та дієвості.

Досвід зарубіжних країн у сфері зовнішнього фінансового контролю є дуже різноманітним і багатограним, охоплюючи різні моделі до організації та проведення фінансово-контрольних заходів, ефективність яких підтверджена практикою. На думку Н. І. Обушної, вибір конкретної моделі зовнішнього фінансового контролю залежить від низки ключових факторів, а саме: ступеня розвитку суспільства в аспекті демократичних принципів, ступеня сформованості громадянського суспільства, особливостей розподілу владних

повноважень, усталеної форми публічного управління, історично обрана система управління, а також загальна еволюція державності та фінансового контролю в країні [189, с. 68].

Багато держав світу пройшли тривалий процес пошуку оптимальних напрямів розвитку зовнішнього фінансового контролю. Вищі органи фінансового контролю в різних країнах протягом століть удосконалювали свою діяльність, поступово знаходячи ефективні механізми контролю та управління фінансовими ресурсами. Наприклад, Національне управління аудиту Великобританії було засноване ще у 1120 році, Регулярна аудиторська організація Бельгії – у 1386 році, Генеральна палата Прусії – у 1714 році, а Головна рахункова палата Варшавського князівства – у 1808 році. Попри те, що ці установи значно відрізнялися від сучасних органів публічного фінансового контролю, саме вказані органи стали базисом для формування сучасних систем публічного фінансового контролю із чітко визначеними функціями, завданнями та повноваженнями [165, с. 127].

Аналізуючи можливість врахування досвіду зарубіжних країн щодо проведення зовнішнього фінансового контролю для формування сучасних засад проведення фінансового контролю в Україні, Т. О. Губанова звертає увагу на спільні риси систем фінансового контролю в західноєвропейських державах [75, с. 100].

Так, у державах Європейського Союзу контроль за фінансовими потоками проводиться рахунковими палатами або головними аудиторськими відомствами. Вказані органи мають у своєму складі відповідні структурні підрозділи, які виконують чітко визначені функції з обмеженим колом повноважень. Їхня основна роль – контроль за використанням державних фінансових ресурсів. Додаткову ланку в системі фінансового контролю займають недержавні аудиторські служби, які на комерційних засадах здійснюють перевірку звітної документації та правомірності фінансових операцій. Самостійну роль відіграють служби внутрішнього контролю, які функціонують у межах підприємств, установ та організацій. Їхнє ключове завдання – раціоналізація фінансових

потоків, підвищення прибутковості та мінімізація витрат [153, с. 254].

Так, польський досвід у сфері проведення публічного зовнішнього фінансового контролю має значну цінність для України з кількох причин. По-перше, історично польські державні інституції суттєво впливали на формування основ Гетьманщини. По - друге, на сучасному етапі проведення реформ щодо вітчизняної системи публічного фінансового контролю важливо враховувати передові європейські практики, зокрема польський досвід, у сфері фінансового контролю. Глибоке вивчення та адаптація польської моделі можуть сприяти розробці оптимального підходу до організації публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні, підвищуючи його ефективність і відповідність сучасним викликам.

Вища контрольна палата Республіки Польщі (далі – Палата) є однією з найдавніших державних установ країни, заснована 7 лютого 1919 року, тобто практично через три місяці після поновлення незалежності Польщі. Юзеф Пілсудський проявив ініціативу щодо створення Палати шляхом підписання указу про заснування Вищої контрольної палати Республіки Польщі (*Najwyższa Izba Kontroli Państwa*). Згідно з Конституцією Республіки Польщі, Вища контрольна палата подає до Сейму звіт щодо виконання бюджету держави та фінансово-кредитної політики, а також щорічний звіт про свою роботу. Важливо, що термін повноважень Президента Вищої контрольної палати не збігається з каденцією парламенту, що унеможливорює політичну залежність від однієї партії чи групи. Від початку свого функціонування Вища контрольна палата мала ключове значення у системі публічного контролю, здійснюючи заходи фінансового контролю щодо доходів і витрат держави, а також фінансової роботи всіх установ і підприємств, що використовують публічні кошти [47].

З моменту заснування, нормативне регулювання роботи Вищої контрольної палати відбувалось на підставі Указу про її заснування від 07 лютого 1919 року, згідно з нормами якого Вища контрольна палата визначалась як інституція держави, що безпосередньо була підзвітна главі держави, залишаючись незалежною та відповідальною за постійний і

всеосяжний контроль над доходами та витратами державного бюджету. В подальшому, відповідно до Конституції Республіки Польща від 17 березня 1921 року та закону від 21 червня 1921 року, Вища контрольна палата набула статусу незалежного органу державної влади, що співпрацює з парламентом та функціонує на засадах колегіальності. Відповідно до положень Конституції, Вища контрольна палата проводить нагляд за роботою органів публічного управління, Національного банку Польщі, публічних юридичних осіб та інших публічних організаційних структур, оцінюючи їх роботу з позиції правомірності, економічності, результативності, оперативності та відповідності нормам законодавства. Крім того, Палата має повноваження перевіряти роботу органів муніципальної влади, муніципальних юридичних осіб та інших комунальних установ, оцінюючи їх ефективність, надійність та законність. Також вона може контролювати суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують державне чи муніципальне майно або фінансові ресурси, а також виконують фінансові обов'язки перед державою [21].

Щодо сучасного нормативного регулювання роботи Вищої контрольної палати Польщі, то 23 грудня 1994 року було прийнято Закон про Вищу контрольну палату, який є чинним і сьогодні. Згідно з вказаним Законом та чинної Конституції Республіки Польща, Вища контрольна палата є вищим колегіальним органом публічного фінансового контролю, що підпорядковується безпосередньо Сейму. Так, О. О. Александрович до основних засад незалежної роботи Вищої контрольної палати в сучасній Польщі відносить наступні: 1) Вища контрольна палата є вищим органом публічного фінансового контролю, що перебуває у підпорядкуванні виключно Сейму; 2) Вища контрольна палата має право проводити фінансовий контроль над діяльністю вищих органів публічної влади, урядової адміністрації, Національного банку Польщі, публічних юридичних осіб та інших публічних установ; 3) Вища контрольна палата проводить фінансово-контрольні заходи за ініціативою Сейму або його органів, за ініціативою Президента Польщі, Голови Ради Міністрів або за власною ініціативою; 4) Вища контрольна палата має право звертатися до

Конституційного Трибуналу з пропозиціями щодо відповідності актів Конституції або загальнообов'язкового тлумачення законодавства; 5) призначення керівництва Вищої контрольної палати суворо регламентоване законом, а саме Сейм призначає Голову Палати абсолютною більшістю голосів за поданням Маршала Сейму або групи з не менше 35 депутатів за погодженням Сенату; Президія Сейму призначає членів Колегії Палати за поданням Голови палати на трирічний термін. Окрім керівництва, до складу Колегії Палати входять сім незалежних експертів, які представляють наукове середовище в сферах економіки та фінансів; 6) Голова Палати має право призначати відповідальних працівників без проходження стажування, якщо вони мають необхідну кваліфікацію або професійний досвід; 7) Проект бюджету Палати, ухвалений Колегією, міністр фінансів включає до загального державного бюджету, а Голова Вищої контрольної палати має повноваження Міністра фінансів у питаннях виконання бюджету установи, при цьому сам бюджет контролюється Сеймом; 8) Заступники Голови, генеральний директор Вищої контрольної палати та інші працівники, відповідальні за контрольні заходи, не можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності за свої дії без попередньої згоди Колегії Вищої контрольної палати, а Голова – без погодження Сейму. Ця норма зберігається навіть після припинення їхньої роботи в установі; 9) Президент Вищої контрольної палати визначає регламент підготовки контрольних заходів, завдання для контролерів та вимоги до складання підсумкових звітів за результатами перевірок [21, с. 260].

Так, для Польщі характерна така ж модель зовнішнього фінансового контролю, як і для України, а саме функціонування колегіального органу без судових повноважень, який належить до незалежних органів фінансового контролю. У Польщі контроль за дотриманням законодавства здійснюється в межах континентальної системи, що ґрунтується на діяльності незалежних бухгалтерських палат. Ці палати створюються вищими органами влади, функціонують на колегіальних засадах і мають гарантовану законодавством незалежність у своїй діяльності [182, с. 16].

Аналіз історичного досвіду та організаційно-правових гарантій функціонування незалежного публічного контролю в Польщі дозволяє зробити такі ключові висновки: 1) автономія вищого органу публічного фінансового контролю значною мірою забезпечується особливою роллю, незважаючи на велику кількість інституцій з повноваженнями проведення фінансового контролю (парламентських, адміністративних, судових тощо), центральною ланкою незалежного зовнішнього публічного фінансового контролю залишається Вища контрольна палата, яка, заснована у 1919–1921 роках, зберегла свої основні функції та незалежність; 2) розширені повноваження Вищої контрольної палати, а саме повноваження офіційно оцінювати діяльність уряду щодо виконання бюджетних та інших зобов'язань, а також самостійно звертатися до Конституційного трибуналу для тлумачення чинних законів, ініціювати контрольні перевірки за власною ініціативою; 3) працівники Палати мають імунітет та соціальні гарантії, що означає неможливість їх притягнення до кримінальної відповідальності без дотримання складної юридичної процедури, а також польське законодавство передбачає значний рівень соціального та матеріального забезпечення співробітників Палати, яке залежить від їхнього стажу та посади в організації [21, с. 261].

Таким чином, Вища контрольна палата Польщі є головним незалежним органом публічного фінансового контролю, що формується Сеймом. Вища контрольна палата Польщі на постійній основі звітує перед Сеймом про результати найважливіших фінансово-контрольних заходів, подає інформацію про виконання бюджету держави та роботу органів публічного управління, а також річні звіти про власну роботу [144, с. 84].

Поміж іншого, досвід Німеччини у сфері регулювання та здійснення зовнішнього фінансового контролю є важливим для України, оскільки аналіз особливостей проведення публічного зовнішнього фінансового контролю в Німеччині надасть цінні уроки щодо ефективності контролю та прозорості у використанні публічних фінансових ресурсів в Україні.

У Німеччині зовнішній фінансовий контроль за роботою суб'єктів

публічної адміністрації проводиться Федеральною контрольною палатою (нім. Bundesrechnungshof), контрольними палатами земель (нім. Landesrechnungshof), публічними контрольними комітетами (нім. Landesrechnungsprüfungsausschüsse) та незалежними аудиторськими фірмами. Правову основу функціонування Федеральної контрольної палати становлять Федеральний закон про Федеральну контрольну палату (нім. Bundesrechnungshofgesetz), що регулює здійснення фінансового аудиту, правила подання фінансової звітності та інші аспекти функціонування палати, Федеральний закон про бюджетні принципи (нім. Haushaltsgrundsätzegesetz) [2], що регулює засади фінансового управління та контролю, Федеральний бюджетний кодекс (Bundeshaushaltsordnung) [4], що встановлює загальні аспекти використання та контролю публічних фінансів, і Закон про адміністративні процедури (Verwaltungsverfahrensgesetz) [1], що регулює процедурні правила для органів державної влади.

Відповідно до статті 1 Закону «Про Федеральну контрольну палату Німеччини» Федеральна контрольна палата Німеччини є вищим незалежним органом зовнішнього публічного фінансового контролю на федеральному рівні. У своїй роботі Федеральна рахункова палата підзвітна лише закону. В межах своїх прав Федеральна рахункова палата надає допомогу Бундестагу, Бундесрату та федеральному уряду для ухвалення необхідних рішень. Конституція Німеччини також гарантує незалежність Федеральної контрольної палати, яка є окремим федеральним відомством, підпорядкованим тільки своїм статутним завданням і відокремлене від інших гілок влади [247].

Так, Федеральна контрольна Палата реалізує функції аудиту та контролю над фінансовою роботою федерального уряду та його органів. Поміж іншого, діяльність контрольних палат земель регулюється Бюджетним кодексом земель (нім. Landeshaushaltsordnung), який визначає правила та засади фінансового управління в межах визначеної федеральної землі, а також встановлює процес проведення фінансово-контрольних заходів відносно суб'єктів публічної адміністрації федеральних земель [17].

Також відповідно до Закону про державний бюджет земель (нім. *Landeshaushaltsgesetz*) визначено процес формування, виконання та здійснення контролю за виконанням бюджету земель, а саме визначено порядок проведення фінансового аудиту бюджету та здійснення фінансових операцій суб'єктів публічного управління [10].

Поміж іншого, Закон про Контрольні палати земель (діє в деяких федеральних землях) (нім. *Landesrechnungshofgesetz*) визначає правовий статус, функції та повноваження вказаних органів, зокрема процедуру аудиту суб'єктів публічного управління [9]. Крім того, Закон про адміністративні процедури землі (нім. *Landesverwaltungsverfahrensgesetz*,) визначає правила діяльності контрольних палат, включаючи порядок здійснення аудиторських перевірок суб'єктів публічного управління [11].

Фінансовий контроль у Німеччині проводять Федеральна Рахункова палата та Інститут аудиторів. При Аудиторській палаті функціонують аудиторські суди, які мають повноваження накладати штрафи та інші адміністративні санкції за неналежне проведення перевірок. За необхідності вони можуть позбавити аудитора права займатися професійною діяльністю [306, с. 463].

Поміж іншого, забезпечення високого рівня фінансового контролю в інших країнах гарантується тим, що керівники вищих органів публічного фінансового контролю призначаються парламентами на строк, довший, ніж самі парламенти, а їх звільнення відбувається за рішенням парламенту у випадку професійної невідповідності або зловживань. Наприклад, президент і віце - президент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються Бундестагом за пропозицією Федерального уряду та призначаються Федеральним президентом на 12 років [178].

Особливістю проведення публічного фінансового контролю в Німеччині є регламентація основоположних засад функціонування фінансової системи в окремому розділі Конституції Німеччини під назвою «Фінанси». У вказаному розділі регулюються фінансові відносини між Федерацією, землями та

громадами, що забезпечує їхню фінансову стабільність. Також у статті 107 Конституції Німеччини визначена система розподілу податкових надходжень між Федерацією та землями з метою вирівнювання їхніх фінансових можливостей. Водночас, відповідно до статті 109 Конституції Німеччини Федерація та землі залишаються незалежними у веденні власного бюджетного господарства [5].

Публічний зовнішній незалежний фінансовий контроль за бюджетним фінансуванням, управлінням економікою Німеччини та стратегічно важливими федеральними об'єктами в Німеччині проводить Федеральна рахункова палата. Вказаний орган також перевіряє діяльність публічних підприємств, організацій соціального страхування, що отримують кошти держави, а також установ, які не належать до компетенції федерації, але розпоряджаються коштами держави. Федеральна рахункова палата складається з восьми відділів, кожен з яких виконує певні функції: ревізія рахунків, контроль бюджетного фінансування, аудит установ транспорту та зв'язку, нагляд за оборонним бюджетом, перевірка військових і цивільних будівельних об'єктів, аудит соціальної сфери, контроль підготовки кадрів та управління економікою, а також кураторство економічних і фінансових питань. Основними критеріями оцінки діяльності Палати є точність і ефективність. Її працівники проводять фінансово-економічний аналіз масштабних проєктів, контролюючи реалізацію визначених цілей на практиці. Члени Федеральної рахункової палати користуються незалежністю, подібною до суддівської. Щороку Палата звітує перед урядом, Бундестагом і Бундесратом. Функціонування та взаємодія органів зовнішнього фінансового контролю, відповідальних за формування, розподіл і контроль бюджетних коштів, відбувається через систему бюджетного адміністрування. Об'єктами зовнішнього фінансового контролю є фінансові ресурси федерального уряду, урядів земель і муніципалітетів. До суб'єктів бюджетного адміністрування належать фінансові органи (Міністерство фінансів та його регіональні підрозділи), органи грошово-кредитного регулювання (Бундесбанк та його структури) і органи публічного фінансового контролю (Федеральна рахункова

палата). У сфері фінансового контролю в Німеччині провідну роль відіграє парламентський контроль, що зосереджується на дотриманні законодавства. Для підвищення ефективності фінансового нагляду в деяких федеральних землях діє спеціальний рівень управління — середній рівень, який дає змогу здійснювати контроль за міжбюджетними відносинами, що сприяє реальному й ефективному нагляду та результативному управлінню бюджетними коштами [69, с. 29].

Також Міністерство фінансів відіграє ключову роль у системі фінансового контролю Німеччини, адже його управління та відділи проводять нагляд за формуванням і розглядом бюджету держави, здійснюють аналіз фінансових кошторисів міністерств і відомств. У кожній урядовій структурі працюють представники Міністерства фінансів, які відповідають за законність і обґрунтованість витрат, а також оцінюють їхню ефективність. На думку Е. Ю. Грачова, наразі сфера фінансового контролю, який здійснює Міністерство фінансів, поступово розширюється. Це зумовлено зростанням обсягу ресурсів, що перерозподіляються через фінансову систему, а також появою нових об'єктів контролю [69, с. 30].

Так, Федеральна рахункова палата є найвищим федеральним органом, що має рівний статус із Управлінням федерального президента, федерального канцлера та міністерств. Як незалежний контрольний орган у сфері публічних фінансів, Палата підпорядковується виключно закону, а жодна інша державна установа не може доручати їй проведення аудиту. Організаційна структура державного фінансового аудиту в Німеччині відповідає федеративному устрою країни, адже включає Федеральну рахункову палату та рахункові палати шістнадцяти федеральних земель, які діють автономно та не залежать одна від одної [278, с. 112].

Федеральна рахункова палата Німеччини складається з дев'яти відділів ревізії та 48 підрозділів аудиторів, а адміністративне управління здійснює президент відділу. Кожен відділ реалізовує визначені повноваження у сфері проведення фінансового контролю. Серед основних повноважень вказаного органу належить аналіз проєкту федерального бюджету, аудит публічних

закупівель та оцінка ефективності публічного управління. Окрему роль відіграє консультативна функція Федеральної рахункової палати, адже вказаний орган може надавати рекомендації парламенту й уряду на основі результатів перевірок. Такі консультації можливі ще до ухвалення урядом остаточних рішень, що дає змогу внести необхідні корективи на ранніх етапах формування відповідних рішень [278, с. 116].

Поміж іншого, Федеральна рахункова палата Німеччини складається з дев'яти відділів, кожен з яких має визначені сфери відповідальності, а саме: 1) перший відділ - президентський – підтримує президента палати у виконанні його повноважень, здійснює центральне управління палатою, контролює виконання її бюджету, кадрову політику, майно, а також відповідає за звітність перед парламентом і зв'язки з громадськістю; 2) другий відділ – здійснює аудит масштабних публічних відомств та взаємодіє з парламентським комітетом асигнувань; 3) третій відділ – проводить контроль публічних інтересів у сфері поштових послуг, залізниці, цільових фондів, а також оцінює ефективність діяльності акціонерних товариств з публічним фінансуванням; 4) четвертий відділ - проводить аудит оборонного відомства та внутрішніх служб безпеки; 5) п'ятий відділ – перевіряє діяльність Федерального міністерства транспорту та громадських робіт, включаючи будівництво доріг; 6) шостий відділ – здійснює аудит Федерального агентства зайнятості, Міністерства освіти і наукових досліджень, а також бере участь у справах, пов'язаних із Європейським Союзом; 7) сьомий відділ – підтримує аудиторську діяльність у сферах управління персоналом, організаційних процедур, внутрішніх послуг та інформаційних технологій; 8) восьмий відділ – контролює фінансове та митне адміністрування, аудит Міністерства фінансів, Міністерства економіки та технологій, Міністерства продовольства, сільського господарства і захисту прав споживачів; 9) дев'ятий відділ - проводить аудит у сфері медичного та пенсійного страхування, охорони здоров'я, реабілітації та соціальних послуг. Федеральна рахункова палата також оцінює наслідки прийняття законодавчих актів, перевіряючи обґрунтованість та послідовність їхнього аналізу, а також

ефективність використання знань і досвіду аудиторів держави [94, с. 31].

Таким чином, зовнішній публічний фінансовий контроль у Німеччині здійснюється незалежними органами, зокрема Федеральною рахунковою палатою та контрольними палатами земель, які підпорядковуються лише закону. Система зовнішнього фінансового контролю базується на чіткій правовій основі, що включає Конституцію, бюджетні кодекси та спеціальні закони, які регламентують аудит, фінансове управління та адміністративні процедури. Контроль охоплює всі рівні влади—федеральний, земельний та муніципальний, забезпечуючи прозоре використання бюджетних коштів і дотримання фінансової дисципліни. Федеральна рахункова палата не лише проводить аудит, а й виконує консультативну функцію, надаючи рекомендації уряду та парламенту щодо фінансової ефективності. Важливою особливістю є незалежність аудиторів та керівників органів фінансового контролю, яких призначає парламент на довготривалий термін, що мінімізує політичний вплив на їхню діяльність.

Поміж іншого, досвід Франції у сфері проведення зовнішнього публічного фінансового контролю є надзвичайно цінним для України, адже Франція має добре розвинену і незалежну систему фінансового контролю за використанням публічних коштів. Високий рівень прозорості, ефективність перевірок та суворе дотримання бюджетної дисципліни забезпечують належний контроль за публічними фінансами, що сприяє підвищенню довіри громадян до органів влади. Запозичення французького досвіду може стати важливим кроком для вдосконалення фінансового контролю в Україні.

Згідно з Конституцією Французької Республіки 1958 року, Рахункова палата реалізує функцію контролю за дотриманням фінансового законодавства, сприяючи парламенту та уряду в нагляді за правильним використанням публічних коштів. Водночас вказаний орган залишається незалежним як від органів законодавчої влади, так і від органів виконавчої влади. Рахункова палата Франції має судові повноваження, тому за своєю структурою Рахункова палата Франції подібна до вищих судових та адміністративних інстанцій та включає дві суддівські колегії (палати) та генерального прокурора [75, с. 101].

Так, головою Рахункової палати Франції є Президент Палати. Також до неї входить сім заступників Президента палати, які водночас виконують функції керівників палат, а також голів рад, радників і ревізорів. Особливістю цього органу є його статус як судової інстанції, що проводить зовнішній фінансовий контроль за публічними фінансами та володіє відповідними судовими повноваженнями [154].

Так, у більшості зарубіжних країнах, особлива увага приділяється не лише відповідальності підконтрольних об'єктів, а й відповідальності членів вищих органів фінансового контролю. У Рахунковій палаті Франції лише фінансові працівники несуть особисту відповідальність перед Рахунковою палатою за порушення фінансових норм і правил. У разі виявлення правопорушень Рахункова палата може передати справу до змішаного трибуналу, що очолює Перший голова та до складу якого входять радники й старші ревізори. Цей трибунал має повноваження накладати штрафи, розмір яких може сягати річної заробітної плати винного [142, с. 146].

Однією з особливостей зовнішнього фінансового контролю у Франції є принцип презумпції відповідальності посадових осіб. Рахункова палата, оцінюючи фінансову звітність, ухвалює рішення про «звільнення від відповідальності» лише в разі правильного використання публічних фінансових порушень коштів та відсутності зафіксованих порушень [304, с. 326].

Рахункова палата Франції проводить судовий контроль над індивідуальними рахунками головних публічних бухгалтерів, а також адміністративний нагляд за всіма операціями публічного обліку. Вказаний орган зовнішнього фінансового контролю перевіряє та оцінює рахунки держави, ухвалює постанови, в яких не лише вказує на виявлені недоліки, а й визначає заходи щодо відшкодування завданих державі збитків. Щорічні доповіді за результатами перевірок передаються президентові республіки та публікуються у засобах масової інформації [281, с. 345].

Наділення судовими повноваженнями, зумовлене структурою Рахункової палати Франції, яка схожа до структури загальних або адміністративних судів.

Також для забезпечення відшкодування можливих збитків, повернення коштів державі та підвищення відповідальності публічних службовців їхнє майно перебуває в державній заставі. Ця застава автоматично скасовується після звільнення з посади. Впровадження такої практики в Україні могло б сприяти підвищенню рівня відповідальності публічних службовців та ефективності фінансового контролю [320, с. 28].

Поміж іншого, хоч і Рахункова палата Франції є незалежною від інших гілок влади, вказаний орган діє колегіально, що суттєво відрізняє його від вищих контрольних органів інших країн, таких як Велика Британія. Члени Рахункової палати мають статус суддів: президент і керівники палат призначаються та звільняються урядовим декретом, а решта суддівського складу – декретом президента Франції. Вказаний орган контролює фінансові рахунки загальнонаціональних публічних установ і підприємств, а також має повноваження здійснювати таємний аудит фінансової діяльності державних і приватних установ та підприємств, які отримують державне фінансування, включаючи установи соціального захисту. На відміну від України, у Франції існує можливість урядового фінансово-економічного контролю та аналізу роботи стратегічно важливих для країни підприємницьких структур без прив'язки до отримання коштів держави чи сплати податків [286].

Також у Франції з метою уникнення дублювання у роботі органів фінансового контролю повноважень забезпечується чіткому розподілу об'єктів контролю між ними, а також регулюванню взаємовідносин через визначення пріоритетних напрямків та узгодження основних програм і методик контролю. Вказані програми погоджуються органами, які відповідають за гармонізацію системи контролю, зокрема Національним аудиторським комітетом та Міжвідомчим комітетом з аудиту. Важливо зазначити, що відповідно до концепції PIFC, функціонування органу, що займається гармонізацією в системі фінансового контролю, є обов'язковим [320, с. 27].

Також система зовнішнього публічного фінансового контролю у Франції виділяється наявністю загальнонаціональної мережі публічних бухгалтерів, які

працюють в адміністративно-територіальних одиницях країни (комунах, департаментах і округах) та мають повноваження управляти публічними фінансами, відповідальні за правильність фінансових операцій і зобов'язані відшкодовувати власним коштом помилково виплачені суми. Видатки на утримання фінансово-ревізійних органів затверджуються окремою статтею в бюджеті держави, а також допускається можливість додаткових джерел доходів для розвитку інституції та мотивації службовців [220, с. 155].

Отже, французька система зовнішнього фінансового контролю публічних фінансів є прикладом ефективного та організованого механізму фінансового контролю, що ґрунтується на чітко визначених повноваженнях і структурах. Рахункова палата Франції, як незалежний орган, здійснює всебічний контроль за державними фінансами, включаючи аудит державних рахунків, фінансових операцій, а також контроль за використанням державних коштів у державних і приватних установах, а також наділена судовими повноваженнями.

Досвід Королівства Нідерланди щодо проведення публічного зовнішнього фінансового контролю характеризується тривалим періодом становлення та високим рівнем розвитку. Нідерланди мають розвинену систему зовнішнього фінансового контролю, де Аудиторський суд відіграє ключову роль у забезпеченні належного використання державних коштів та контролю за бюджетними процесами.

Система публічного фінансового контролю в Королівстві Нідерландів складається з підсистем зовнішнього та внутрішнього аудиту, фінансового управління та контролю, що відповідають різним рівням контролю. Так, на першому рівні функціонують менеджери, які гарантують належне функціонування системи внутрішнього фінансового контролю в органах державної влади, на другому рівні функціонують внутрішні аудитори, що працюють у структурі лінійних міністерств, на третьому рівні функціонують аудитори, які проводять зовнішній фінансовий аудит від імені Аудиторського суду [272, с. 154].

Аудиторський суд Нідерландів проводить перевірку фактичних обставин

справи та оцінює можливість притягнення до юридичної відповідальності керівництва відповідно до чинних нормативно-правових актів держави [171, с. 220].

В Нідерландах органом зовнішнього фінансового контролю є Аудиторський суд, який діє на основі повної незалежності та є аналогом Рахункової палати. Вказаний орган заснований у 1814 році та має значний вплив завдяки своєму багаторічному досвіду на фінансову систему держави. Нормативне регулювання діяльності Аудиторського суду встановлене Конституцією та Бюджетним кодексом. Аудиторський суд контролює уряд, центральні органи влади, державні підприємства та приватні установи, які отримують публічні кошти або виконують публічні функції. Однак він не має повноважень щодо контролю за місцевими фінансами. Для Аудиторського суду характерна вестмінстерська модель, відповідно до якої вказаний орган є колегіальним, але не наділений судовими або іншими юридичними повноваженнями щодо винесення рішень із примусового повернення коштів бюджету, які використані з порушенням. Звіти Аудиторського суду направляються до парламенту, який приймає відповідні рішення. В свою чергу, Аудиторський суд має повноваження лише надавати рекомендації, проте не має права нічого змінювати за власною ініціативою, адже вимагати вжиття заходів з боку Міністра відносно результатів аудиту має право лише парламент [100, с. 30].

У Королівстві Нідерланди функції зовнішнього аудиту виконуються Аудиторським судом, який зосереджується на виявленні значних порушень фінансового законодавства, ігноруючи незначні чи рідкісні помилки. Особливістю цього процесу є акцент на перевірку надійності внутрішнього аудиту. Вітчизняні спеціалісти вважають, що досвід Нідерландів може бути корисним для України, зокрема в частині застосування «карти якості». Вказаний інструмент дозволяє моніторити та оцінювати різні аспекти роботи центральних органів виконавчої влади, зокрема внутрішній аудит, а також є доступним для громадськості, що підтверджує відкритість зовнішнього аудиту [211, с. 128].

Поміж іншого, в Нідерландах наявні три моделі проведення аудиту ефективності. Так, в межах першої моделі метою аудиту є перевірка наявних в підконтрольному об'єкті систем та процедур управління, їх спрямування на гарантування економічності, продуктивності й результативності використання коштів бюджету, а також на встановлення ступеня уваги керівництва організації до вказаних питань. Відповідно до другої моделі аудит ефективності спрямований на проведення перевірки звітів підконтрольного об'єкта, які подаються відповідним органам державної влади, та полягає у підготовці висновків про достовірність та повноту зображення у них результатів роботи щодо ефективності використання коштів з бюджету держави. В межах третьої моделі аудит ефективності проводиться у випадках, коли підконтрольний об'єкт не подає звіт про результати діяльності. Відповідно до основної мети аудиту ефективності відбувається оцінка економічності, продуктивності або результативності діяльності установи. На наше глибоке переконання, такі моделі аудиту ефективності можуть бути застосовані і Рахунковою палатою України під час проведення зовнішнього фінансового контролю, за умови формування процедури характерної для кожної моделі адаптованої під українські реалії [128, с. 190].

Отже, публічний зовнішній фінансовий контроль у Нідерландах здійснюється незалежним Аудиторським судом, який функціонує з 1814 року та має високий рівень авторитету. Система фінансового контролю базується на взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту, що забезпечує багаторівневу перевірку використання державних коштів. Аудиторський суд не має повноважень примусового повернення бюджетних коштів, а лише надає рекомендації, тоді як остаточні рішення приймає парламент. Однією з особливостей є акцент на перевірку ефективності державних витрат через три моделі аудиту, що дозволяє оцінювати економічність, продуктивність та результативність користування публічними фінансами.

Особливу увагу в аспекті нормативного регулювання проведення зовнішнього фінансового контролю привертає шведська система фінансового

контролю, оскільки в минулому Швеція стикалася з явищами, характерними для економіки України. Управління публічними установами в цій країні ґрунтується на теорії «Принципал - Агент», яка передбачає узгодження інтересів власника (принципала) та керівництва компанії (агента) для отримання необхідного економічного результату. З метою подолання розбіжностей між ними використовуються стимулюючі механізми, що спонукають агента діяти в інтересах принципала [119, с. 95].

У Швеції органи публічного фінансового контролю функціонують на трьох рівнях: національному, окружному та муніципальному. Центральним органом, що займається контролем за фінансовою звітністю та ревізією, є Національне ревізійне бюро, роботу якого очолює Генеральний ревізор. У бюро працює 375 осіб, з яких близько 100 спеціалізуються на оцінці ефективності використання фінансових ресурсів держави, 140 займаються ревізією за доцільністю використання бюджетних коштів, 90 – прогнозуванням та фінансовою звітністю, а решта виконують адміністративні функції та відповідають за підготовку кадрів. Вплив парламенту на роботу бюро виявляється у спільному затвердженні напрямків його роботи. Муніципалітети та окружні ради мають власних ревізорів, призначених на політичному рівні [320, с. 27].

Нормативною основою роботи Національного бюро аудиту Швеції є Конституція Швеції. Повноваження Національного бюро аудиту Швеції (Riksrevisionen) охоплюють усі сфери публічної діяльності, за винятком окремих аспектів, пов'язаних із власністю держави та публічними пенсійними фондами. Національне бюро аудиту Швеції, як і в багатьох інших країнах Європейського Союзу, здійснює два види аудиту як форм зовнішнього фінансового контролю: фінансовий аудит і аудит ефективності. Департаменти з фінансового аудиту здійснюють перевірки щорічної фінансової звітності: щодо виконання державного бюджету; щодо державних органів та агентств (за винятком пенсійних фондів держави); щодо органів судової влади; щодо апарату Уряду та всіх агентств в структурі Парламенту; щодо Фонду соціального страхування

[268].

У Швеції, яка є парламентською монархією, головною ціллю роботи Національного бюро аудиту є гарантування якісного управління публічними фінансовими ресурсами. Діяльність бюро охоплює два основні напрямки: щорічний аудит фінансово-господарської діяльності публічних установ і підприємств, а також перевірку ефективності публічних закупівель. На відміну від багатьох країн Європейського Союзу, у Швеції міністерства не наділені повноваженнями щодо безпосереднього управління установами уряду. Конституція Швеції передбачає формування парламентом і урядом власних контрольних структур у публічному секторі. Контрольні функції уряд здійснює через Управління канцлера юстиції, яке відповідає за дотримання законності та захист прав, а також через Національне ревізійне управління, яке здійснює фінансовий аудит і аудит адміністративної діяльності [214, с. 33].

Поміж іншого, аудит адміністративної діяльності як один з методів зовнішнього фінансового контролю було запроваджено в Швеції у 1967 році, і відтоді вказаний вид аудиту зосереджений на трьох ключових показниках, які найкраще відображають ефективність управління публічними ресурсами: 1) ефективність – рівень досягнення поставлених цілей та результативність заходів; 2) продуктивність – оптимальність використання ресурсів для створення продукту; 3) ощадність – економне витрачання коштів із урахуванням якості отриманого результату [309, с. 7].

Також Національне бюро аудиту у Швеції визначає сфери та об'єкти аудиту ефективності на власний розсуд. Однак вказаний орган зовнішнього фінансового контролю не має повноважень оцінювати ефективність використання публічних фінансових ресурсів міністерствами та відомствами. Крім того, бюро не проводить перевірку публічної діяльності та не надає оцінок щодо доцільності або правильності загальних політичних цілей. Законодавство також забороняє головному ревізору надавати політичні оцінки державних програм і коментувати рішення уряду [107, с. 276].

Таким чином, зовнішній фінансовий контроль у Швеції здійснюється

Національним бюро аудиту, яке має незалежний статус і функціонує на основі Конституції. Система фінансового контролю функціонує на трьох рівнях – національному, окружному та муніципальному, що забезпечує комплексний нагляд за використанням публічних фінансів. Особливістю шведської моделі є відсутність повноважень у міністерств щодо управління державними установами, що забезпечує незалежність фінансового контролю. Зовнішній фінансовий контроль у Швеції охоплює фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит адміністративної діяльності, де ключовими критеріями оцінки є ефективність, продуктивність і ощадність. Національне бюро аудиту не має повноважень оцінювати політичні рішення уряду чи доцільність державних програм, що гарантує його неупередженість.

Також ще однією країною досвід якої заслуговує на увагу є Литва. У Литві фінансовий контроль за публічними фінансами проводять такі органи: Міністерство фінансів, Національне управління аудиту Литви (The National Audit Office of Lithuania), служби внутрішнього аудиту, місцеві контрольні інституції, органи, відповідальні за адміністрування податків, Служба спеціальних розслідувань (the Special Investigation Service) і Служба розслідувань фінансових злочинів (Financial Crime Investigation Service), що є складовою структури Міністерства внутрішніх справ. Органи, відповідальні за управління публічними фінансами та розподіл коштів бюджету, повинні дотримуватися чинного законодавства та встановлених стандартів. Головним органом зовнішнього публічного фінансового контролю є Національне управління аудиту, яке підпорядковується парламенту [146, с. 150].

Національне управління аудиту виконує дві основні функції: 1) здійснює фінансовий контроль за законністю та ефективністю управління публічними фінансовими ресурсами, майном, використання власності держави та виконання бюджету держави. 2) сприяє позитивному та ефективному впливу публічного аудиту на управління та контроль за фінансовими ресурсами держави. Національне управління аудиту готує звіти щодо виконання бюджету держави, боргів держави, позик і власності держави, які надає парламенту один раз на рік.

Зовнішній публічний фінансовий контроль проводиться Національним управлінням аудиту, незалежними аудиторськими компаніями, а також такими структурами, як Служба спеціальних розслідувань і Служба розслідувань фінансових злочинів. Внутрішній контроль забезпечують служби внутрішнього аудиту, Державна податкова інспекція та Митний департамент, які входять до структури Міністерства фінансів [137, с. 25].

У Литві публічний зовнішній незалежний фінансовий контроль очолює Генеральний аудитор, який має двох заступників. Генеральному аудитору підзвітні одинадцять департаментів, серед яких департамент організації аудиту ефективності, чотири департаменти аудиту ефективності та департамент аудиту доходів і розрахунків держави. Один із заступників Генерального аудитора здійснює керівництво департаментом організації фінансового аудиту та одинадцятьма департаментами фінансового аудиту. Департаменти аудиту ефективності та фінансового аудиту працюють за галузевим принципом поділу видів контролю. Особливістю публічного контролю в Литві є те, що деякі департаменти фінансового аудиту та аудиту ефективності перевіряють використання коштів Європейського Союзу. Аудит проводиться виключно відповідно до плану, і його обов'язковість визначається виключно постановою парламенту, а не зверненням окремих депутатів чи групи депутатів [104, с. 225].

Відповідно до Конституції Литви, орган зовнішнього публічного фінансового контролю проводить нагляд за законністю володіння та використання публічного майна, а також виконанням бюджету держави. Публічний контролер щорічно доповідає Сейму про виконання бюджету держави. Публічний фінансовий контроль очолює публічний контролер, який призначається на цю посаду строком на п'ять років Сеймом за поданням Президента Республіки. Під час вступу на посаду публічний контролер складає присягу, передбачену законом [14].

Що стосується аудиту на рівні муніципалітетів в Литві, то муніципалітети зобов'язані призначати муніципального контролера зі списку публічних службовців, який звітує перед радою та проводить фінансовий контроль за

використанням комунального майна та майна держави, а також за виконанням місцевого бюджету. Національна аудиторська служба має повноваження здійснювати зовнішні перевірки результатів аудитів [176].

Отже, у Литві система зовнішнього фінансового контролю є багаторівневою та включає Національне управління аудиту, Міністерство фінансів, податкові органи, а також служби боротьби з фінансовими злочинами. Головним органом зовнішнього контролю є Національне управління аудиту, яке підпорядковується парламенту та здійснює фінансовий контроль за законністю та ефективністю управління державними ресурсами. Аудит в Литві проводиться за чітко визначеним планом, затвердженим парламентом, і включає перевірки використання коштів державного бюджету та фінансування з Європейського Союзу. Важливою особливістю литовської системи є незалежність аудиторських перевірок, що здійснюються Національним управлінням аудиту, муніципальними контролерами та спеціальними службами. Результати аудиторських перевірок щорічно подаються парламенту, а публічний контролер, який очолює фінансовий контроль у країні, призначається Сеймом строком на п'ять років.

Поміж іншого, цікавим є досвід Сполучених Штатів Америки (далі – США) у сфері публічного фінансового контролю, адже у США зовнішній фінансовий контроль проводиться як на загальнофедеральному рівні, так і на місцевому. Система устрою країни характеризується високим рівнем децентралізації: кожен штат має власні закони, організаційні структури органів влади та відповідно органи публічного фінансового контролю. Повноваження органів фінансового контролю визначаються окремо для окремих штатів, але в межах загальнофедерального законодавства. Як на рівні федерації, так і на рівні штату функціонують органи фінансового контролю, підпорядковані законодавчій та виконавчій гілкам влади. Кожна гілка влади має незалежні, але ефективно взаємодіючі органи фінансового контролю. На рівні виконавчої влади США завдання фінансового контролю реалізуються через інститут генеральних інспекторів, які працюють у 73 федеральних органах виконавчої влади. Робота

вказаних офісів регулюється Законом про Генерального інспектора від 1978 року. Головною ціллю інституту генеральних інспекторів є сприяння економічності, ефективності, результативності та доброчесності в реалізації програм держав. Основними повноваженнями інспекторів є: 1) нагляд за виконанням програм та діяльності відповідних органів; 2) сприяння економічності, ефективності та результативності управління; 3) запобігання шахрайству і зловживанням, а також розслідування таких фактів; 4) інформування керівників органів та Конгресу про проблеми в управлінні програмами, необхідність вжиття заходів та контроль за їх виконанням [119, с. 101].

Так, у США вищим органом зовнішнього публічного фінансового контролю на федеральному рівні є Головне контрольно - фінансове управління (U.S. GAO) – незалежна, позапартійна агенція, яка підпорядкована Конгресу. Робота управління регулюється відповідно до законів, доповідей комітетів Конгресу або на основі запитів його комітетів і підкомітетів. Управління здійснює дослідження під керівництвом Генерального контролера та проводить нагляд за такими напрямками: 1) аудит діяльності агентств для оцінки ефективності використання федеральних коштів; 2) розслідування звинувачень у незаконних або неправомірних діях; 3) інформування щодо відповідності урядових програм і політики поставленим цілям; 4) винесення рішень та висновків [207, с. 196].

Головне контрольно - фінансове управління наділене такими повноваженнями: 1) контроль за дотриманням процедур укладання та виконання державних контрактів; 2) аналіз та підготовка оглядів щодо реалізації федеральних програм; 3) проведення спеціальних перевірок, зокрема оцінка обґрунтованості цін на продукцію. Сфера фінансового публічного контролю охоплює урядові агентства, установи та підприємства в галузях оборони, енергетики, сільського господарства, охорони здоров'я, житлового будівництва та інших секторах. Основна увага приділяється питанням державних фінансів, податкової політики та бухгалтерського обліку. Також здійснюється обов'язкова

перевірка законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів у межах окремих проєктів і програм [218].

Перевірка документів та інформації, а також ревізії є основними формами зовнішнього фінансового контролю Головного контрольно - фінансового управління. Головне контрольно - фінансове управління також бере до уваги інформацію, отриману телефоном гарячої лінії. При цьому інформатору гарантується конфіденційність як за допомогою юридичних коштів, що встановлено в локальних політиках Головного контрольно-фінансового управління, так і технічними способами (шифрування каналів зв'язку). Генеральний контролер США має право публікувати думки щодо будь-яких, але насамперед фінансових законів, щорічно подає Конгресу звіт про ефективність управління протягом року. Цей звіт відкритий для громадськості та засобів масової інформації. Окрім того, щорічно публікується звіт про рекомендації, які були надані керівництву та не затверджені [70, с. 90].

Отже, у США система зовнішнього публічного фінансового контролю є багаторівневою та функціонує як на федеральному, так і на рівні штатів, з урахуванням загальнофедерального законодавства. Головним органом зовнішнього фінансового контролю на федеральному рівні є Головне контрольно - фінансове управління, яке підпорядковане Конгресу та здійснює аудит діяльності урядових агентств. Важливу роль у фінансовому контролі відіграє інститут генеральних інспекторів, які працюють у федеральних відомствах і здійснюють нагляд за ефективністю та законністю використання публічних ресурсів.

Відповідно до норм Брюсельського договору від 1975 року, Маастрихтського договору від 1992 року, Амстердамського договору від 1997 року Європейська рахункова палата володіє статусом незалежного органу Європейського Союзу, що наділений правами та зобов'язаннями щодо виконання процедур фінансового нагляду та зовнішнього оцінювання матеріального становища Європейського Союзу. Таким чином, відповідно до положень Маастрихтської угоди, Європейська рахункова палата здійснює

моніторинг належного врахування економії бюджетних ресурсів, продуктивності та результативності їх застосування, готує звіти про ефективність, цільову спрямованість, економічність використання фінансів, надає звіти про випадки порушень або потенційного обману, виявлені під час інспекцій тощо. Кожен представник Європейської рахункової палати несе особисту відповідальність за виконання закріплених за ним обов'язків і компетенцій відповідно до персонального річного графіка діяльності [171, с. 182].

Європейська рахункова палата є особливим суб'єктом системи міжнародного фінансового контролю, заснована в 1977 році, є установою Європейського Союзу. Склад Європейської рахункової палати формується з аудиторів, яких делегує кожна країна, яка є членом Європейського Союзу. На відміну від інших міжнародних організацій, Європейська рахункова палата має певні владні повноваження, зокрема: перевіряти рахунки Європейського Союзу, оцінювати доцільність, економічність і раціональність витрат Європейського Союзу та його структур, складати документи для реагування на порушення, надавати консультативну допомогу національним органам фінансового контролю та готувати експертизу законопроектів Європейського Союзу, що стосуються змін у фінансовій сфері [262, с. 486].

На основі вищезазначеного досвіду провідних країн світу можна зробити кілька важливих висновків для України щодо впровадження та вдосконалення системи фінансового контролю: 1) значення широких повноважень для ефективного контролю. Досвід Франції та Німеччини показує, що надання органам фінансового контролю (зокрема Рахунковій палаті) широких повноважень, таких як видача обов'язкових для виконання постанов та ухвалення рішень щодо використання фінансових ресурсів, є ключовим для запобігання зловживанням і забезпечення ефективності фінансових витрат. Це дозволяє органам контролю не лише моніторити, а й впливати на процеси, забезпечуючи належне використання коштів; 2) ефективність внутрішнього контролю та автоматизація. Важливим аспектом є розвиток служб внутрішнього

контролю та поступова автоматизація аудиторських процесів, як це відбувається в Німеччині. Такий підхід дозволяє значно підвищити ефективність перевірок і зменшити людський фактор, що в свою чергу підвищує якість аудиту та контролю. 3) значення детальної перевірки та звітності. Як показує досвід Нідерландів, створення органів, таких як Аудиторський суд, що здійснюють детальну перевірку звітів і перевіряють відповідність фінансових операцій законодавству, є важливим елементом для забезпечення прозорості та законності використання бюджетних коштів; 4) Для України важливо запозичити найкращі практики з європейських країн, особливо щодо надання широких повноважень органам контролю, впровадження ефективних механізмів внутрішнього контролю та автоматизації аудиторських процесів. Розвиток і вдосконалення системи фінансового контролю в Україні на основі цих принципів може значно підвищити рівень прозорості та ефективності використання державних фінансів.

3.2. Напрями вдосконалення організаційно-правових умов здійснення державного зовнішнього фінансового контролю в Україні

Питання проведення реформ щодо Рахункової палати України піднімалося неодноразово вже тривалий час та викликало активний інтерес серед політиків, фахівців-практиків та науковців. Намір модернізувати Рахункову палату та трансформувати вказаний орган на сучасний вищий орган публічного фінансового контролю частково був реалізований в Законі України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року, прийняття вказаного Закону стало однією з передумов для надання фінансової підтримки з боку європейських і міжнародних інституцій, що здобуло схвалення суспільства. Одним із ключових завдань Рахункової палати є інформування громадян — які водночас є платниками податків — про те, як використовуються бюджетні кошти. Поміж іншого, як орган публічного зовнішнього фінансового контролю, Рахункова палата здійснює оцінку законності, якості та ефективності управління як доходами, так і видатками бюджету держави.

Так, виклики періоду воєнного стану та економічної кризи прямо порушують стабільність фінансової системи загалом. Нестача бюджетних ресурсів для покриття видатків зумовлює зростання значущості та необхідності зовнішнього фінансового контролю за раціональним, ефективним і результативним використанням коштів з бюджету держави. У системі державних пріоритетів, що потребують особливої уваги та захисту, провідне місце нині посідає питання фінансової безпеки.

О. В. Деменюк підкреслює, що в умовах стрімкої глобалізації світової економіки однією з ключових фінансових проблем для України є посилення загроз її фінансовій безпеці. Вказана проблема зумовлена негативними процесами в соціально-економічній сфері країни, які найбільш відчутні у сфері публічних фінансів та фінансів суб'єктів господарювання [86].

Поміж іншого, значення Рахункової палати у гарантуванні фінансової безпеки держави є набагато важливішим, ніж це може здаватися пересічному громадянину. Її робота охоплює широкий спектр завдань: Рахункова палата активно співпрацює з іншими державними інституціями в межах бюджетного процесу та бере участь на всіх етапах бюджетного процесу. Для ефективного виконання своїх функцій Рахункова палата повинна бути повністю незалежною від будь - якого зовнішнього впливу. Відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» вказаний орган проводить фінансовий контроль за надходженням та використанням коштів бюджету держави від імені парламенту, є підзвітним йому, регулярно звітує про результати своєї роботи та користується організаційною, функціональною і фінансовою автономією, самостійно планує свою роботу. При цьому у світовій практиці не існує єдиного підходу до закріплення статусу вищого органу фінансового контролю як незалежного, що зумовлено особливостями державного устрою та формою організації органів фінансового контролю у різних країнах.

Надання Рахунковій палаті статусу вищого органу фінансового контролю є важливим кроком у формуванні ефективної системи фінансового контролю, що передбачає закріплення за Рахунковою палатою функцій координатора

відповідної діяльності. Це положення також підкріплює доцільність внесення змін до чинного законодавства з метою офіційного визнання Рахункової палати вищим органом фінансового контролю, на який покладатиметься координація усієї системи публічного фінансового нагляду.

Надання Рахунковій палаті статусу вищого незалежного органу публічного фінансового зовнішнього контролю сприятиме підвищенню її авторитету та закріпленню за нею ролі координатора у системі фінансового контролю України. У своїх дослідженнях А. С. Нестеренко визначає фінансову систему України як внутрішньо узгоджену сукупність взаємопов'язаних сфер і ланок (інститутів), об'єднаних спільною метою, у якій кожна з цих складових репрезентує окрему групу фінансових відносин і виконує функції юридичного механізму формування, розподілу та організації використання фондів публічних грошових ресурсів, органів муніципальної влади, підприємств усіх форм власності та фінансових установ [186, с. 241].

З огляду на вищевикладене, вважаємо за необхідне, щоб Рахункова палата України чітко визначила свій правовий статус для відповідності її роботи принципам, що лежать в основі ефективного функціонування вищих органів фінансового контролю, а також для належної та своєчасної реалізації положень Закону України «Про Рахункову палату» у практичній площині. Чинне закріплення статусу Рахункової палати потребує перегляду з урахуванням вимог міжнародних стандартів ISSAI. Зокрема, Рахункову палату України необхідно офіційно визнати вищим органом державного зовнішнього фінансового контролю держави та закріпити цей статус як у Конституції України, так і в профільному законі [246].

Відповідно до рекомендацій Лімської декларації, доцільно змінити статтю 98 Конституції України, передбачивши наступні положення: 1) гарантії незалежності вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю (ч. 3 ст. 5, ст. 8 Лімської декларації); 2) право вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю щороку подавати парламенту та іншим компетентним органам звіт про результати проведених перевірок (ч. 1 ст. 16

Лімської декларації); 3) закріплення ключових контрольних повноважень вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю, що охоплюють усю сферу управління публічними фінансами, незалежно від того, чи відображені кошти у бюджеті держави (ч. 1, ч. 3 ст. 18 Лімської декларації) [12]. Вказані положення є критично важливими, адже лише за умови, що вищий орган публічного зовнішнього фінансового контролю охоплює всі аспекти фінансової діяльності держави, можна очікувати на ефективний державний зовнішній фінансовий контроль.

У світі простежується загальна тенденція до забезпечення незалежності вищих органів фінансового контролю як від органів виконавчої влади, так і від органів законодавчої влади, що, як правило, закріплюється на рівні конституції або окремих законів. У цьому контексті варто запропонувати внесення змін до частини першої статті 98 Конституції України та сформулювати її текст у наступній редакції: «Рахункова палата України є вищим незалежним органом публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні. Рахункова палата України проводить фінансовий контроль від імені Верховної Ради України за усіма операціями з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у державному бюджеті. Управління тими частинами публічних фінансів, які виключені з державного бюджету не звільняє їх від фінансового контролю вищого публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні».

Водночас, на практиці нова редакція Закону України «Про Рахункову палату» у якій закріплено розширені повноваження Рахункової палати поки що не забезпечує необхідних гарантій її інституційної, функціональної та фінансової автономії. Більше того, окремі норми Закону України «Про Рахункову палату» суперечать одна одній і фактично звужують принцип незалежності вказаного органу фінансового контролю. Наприклад, у п.п. 2-5 ст. 3 Закону України «Про Рахункову палату» проголошується незалежність Рахункової палати й забороняється будь - яке втручання з боку органів державної влади, місцевого самоврядування, політичних партій чи інших структур. Проте інші положення Закону, зокрема ст. 27, надають право на звернення парламенту, його комітетів

та інших органів, а також депутатам, Президенту України і Кабінету Міністрів України щодо проведення Рахунковою палатою заходів публічного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). При цьому механізм реалізації таких звернень досі не врегульовано на рівні регламенту Рахункової палати [246].

Окрім того у п. 4 ст. 17 «Склад та структура Рахункової палати» Закону України «Про Рахункову палату» встановлено, що структура, штатний розпис апарату Рахункової палати затверджується палатою в рамках граничної чисельності апарату палати та бюджетних призначень на забезпечення роботи Рахункової палати, а гранична чисельність апарату Рахункової палати затверджується Рахунковою палатою за згодою з комітетом парламенту, до предмету роботи якого належать питання бюджету. Вважаємо, що питання щодо встановлення чисельності посадових осіб незалежного органу публічного зовнішнього фінансового контролю не може бути предметом відання парламенту. Однак, парламент погоджує норму затвердження граничної чисельності апарату Рахункової палати, тому обмежує її право на самостійну організаційну, кадрову та фінансову незалежність. Таким чином, надання парламенту права погоджувати чисельність апарату Рахункової палати порушує її право на самостійність у кадрових, організаційних і фінансових питаннях. Подібний підхід не лише суперечить принципу незалежності, а й створює ризики втрати об'єктивності в системі парламентського фінансового контролю. Водночас важливо наголосити, що ефективне реформування Рахункової палати як вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю можливе лише за умови поступового досягнення стратегічних цілей, закладених у відповідній Стратегії розвитку вказаного органу [246].

З огляду на вищевикладене, фінансова система є складною та охоплює майже всі аспекти суспільного життя, тому робота її інститутів потребує ефективного фінансового контролю для належного виконання поставлених завдань і функцій. Це підкреслює необхідність координації цієї важливої діяльності на державному рівні. Рахункова палата України є найкращим кандидатом на роль координатора цієї діяльності, і за нею доцільно закріпити

статус вищого органу зовнішнього публічного фінансового контролю.

Одним із важливих показників ефективності публічного зовнішнього фінансового контролю є наявність закріпленої на рівні закону відповідальності органів, установ та посадових осіб, які не забезпечили дотримання встановлених бюджетних показників на різних рівнях або не реалізували соціально-економічні програми, що призвело або могло призвести до фінансових втрат і порушення прав, свобод та законних інтересів громадян, а також інтересів держави й суспільства загалом. Більшість науковців і практиків, аналізуючи шляхи підвищення ефективності публічного зовнішнього фінансового контролю, наголошують на необхідності надання Рахунковій палаті дієвих каральних повноважень [73, с. 74].

У країнах світу досить поширене закріплення у фінансовому законодавстві санкцій щодо осіб, які перешкоджають проведенню контрольних заходів. Наприклад, у Чеській Республіці Вища контрольна служба має право накладати штраф у розмірі 5000 крон на особу, яка свідомо чинить перешкоди проведенню заходів публічного зовнішнього фінансового контролю. У разі невиконання вимог у визначений термін, штраф може бути повторним. У Франції штрафи передбачені для осіб, які будь-яким чином перешкоджають представникам Рахункової палати проводити фінансово-контрольні заходи відповідно до наданих повноважень. У Польщі за ухилення від проведення заходів фінансового контролю або створення перешкод для їх проведення, зокрема шляхом ненадання документів чи подання неправдивих відомостей, передбачено покарання у формі арешту, обмеження громадянських прав або штрафу. Також відповідальність несуть особи, які без поважної причини не з'являються на виклик у якості свідка до органу фінансового контролю. Враховуючи особливості українського законодавства, було б доцільно запозичити досвід вказаних країн у частині запровадження фінансових санкцій за ненадання інформації чи створення перешкод у проведенні заходів зовнішнього публічного фінансового контролю [259, с. 70-71].

Поміж іншого, в законодавстві України питання відповідальності за

перешкоджання діяльності органам публічного зовнішнього фінансового контролю закріплене як у Кримінальному кодексі (далі - КК) України, так і в Кодексі України про адміністративні правопорушення (далі - КУпАП). Так, стаття 351-1 КК України передбачає, що невиконання службовою особою законних вимог Рахункової палати або створення штучних перешкод у її діяльності, а також надання свідомо неправдивої інформації карається штрафом у розмірі від 100 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 1700 грн. до 17000 грн.), пробаційним наглядом або обмеженням волі строком до трьох років. У свою чергу, стаття 188-19 КУпАП встановлює адміністративну відповідальність за невиконання законних вимог Рахункової палати, члена Рахункової палати, створення перешкод у їх роботі під час здійснення ними своїх повноважень, надання неправдивої або неповної інформації або ненадання інформації у строк, встановлений законом тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від 200 до 350 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 3400 грн. до 5950 грн.), а за повторне протягом року правопорушення — від 350 до 600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 5950 грн. до 10200 грн.).

Однак аналіз змісту вказаних статей вказує на відсутність чітких критеріїв, за яких визначається форма та вид відповідальності: незрозуміло, в яких саме випадках застосовується адміністративна відповідальність, а в яких — кримінальна, що зумовлює виникнення правової невизначеності. Тому необхідно конкретизувати норми, визначивши вичерпний перелік підстав для притягнення до адміністративної чи кримінальної відповідальності. Крім того, слід врахувати, що розмір штрафів часто є неспівмірним із масштабами завданих державі збитків унаслідок зловживань або неефективного використання бюджетних коштів. Доцільно передбачити не лише штрафи, а й обов'язкове повернення неправомірно використаних коштів, при цьому штраф мав би виконувати компенсаційну функцію, а не лише бути каральною санкцією.

Так, можна визначити багато різних шляхів реалізації вказаної мети, а саме, починаючи від зміцнення співробітництва Рахункової палати з органами

судової влади, органами адміністративної юрисдикції та органами прокуратури, та закінчуючи підвищенням юридичного статусу рішень Рахункової палати, які надсилаються підконтрольним об'єктам. Вказані рішення мають містити вимоги щодо усунення виявлених порушень, вжиття відповідних заходів для їх виправлення та запобігання подібним випадкам у майбутньому.

Також потребує вдосконалення механізм реагування органів публічної влади на висновки й рекомендації Рахункової палати щодо усунення порушень бюджетного законодавства. Проблема залишається актуальною, адже міністерства, державні комітети та головні розпорядники бюджетних коштів повторюють одні й ті самі порушення, обмежуючись формальним підходом до усунення причин цих порушень. У Швейцарії, наприклад, Федеральна контрольна палата має право надавати обов'язкові до виконання зауваження та інструкції у випадках виявлення порушень законодавства чи нормативних актів [144, с. 84].

Поміж іншого, Європейська Рахункова палата не наділена правом щодо застосування санкцій, оскільки її роль обмежується виявленням фактів порушень фінансових норм, а реагувати на такі порушення можуть Європейська комісія та/або компетентні органи держав, які є членами Європейського Союзу. Проблема належного фінансового управління в межах Європейської комісії досі залишається невирішеною, адже це частково пояснюється відсутністю ефективного механізму для реалізації правових заходів з боку органів фінансового контролю, зокрема Європейської Рахункової палати. У зв'язку з відсутністю каральних повноважень вказані органи не завжди можуть довести справу до логічного завершення і притягнути винних осіб до відповідальності за порушення у сфері виконання бюджету Європейського Союзу. З метою покращення зовнішнього фінансового контролю за виконанням бюджету Європейського Союзу доцільно було б створити в межах Європейського Союзу єдину систему застосування санкцій на найвищому — наднаціональному рівні [125, с. 279].

Поміж іншого, відсутність визначення обов'язку виконання приписів

органу зовнішнього фінансового контролю не завжди означає ігнорування рекомендацій вказаного органу. Водночас, у Німеччині аналогічний орган – Федеральна контрольна палата – не може зобов'язати органи влади виконувати свої рекомендації. Проте її висновки зазвичай не ігноруються: органи виконавчої влади, остерігаючись подальшої критики, зазвичай враховують рекомендації, а листування між Палатою і підконтрольними структурами часто сприяє усуненню неекономних чи неефективних практик. Лише найбільш спірні випадки виносяться на розгляд парламенту у щорічних коментарях. У деяких державах, таких як Бельгія та Греція, вищі органи фінансового контролю мають судові повноваження, зокрема правом постановляти судові рішення у справах щодо використання коштів бюджету держави. У країнах як Італія, Іспанія та Португалія, хоча контролюючі органи також мають судові функції, вони не мають повноважень притягати посадовців до персональної відповідальності за неефективне чи нецільове витрачання державних фінансів [125, с. 278].

Одним із чинників зниження результативності публічного зовнішнього фінансового контролю є відсутність у Рахункової палати повноважень впливати на учасників бюджетного процесу, особливо порушників. Це питання є дискусійним і потребує зваженого підходу, адже важливо уникнути трансформації Рахункової палати на черговий фіскальний орган. У цьому контексті повноваження Рахункової палати мають бути спрямовані насамперед на посилення відповідальності підконтрольних об'єктів за виконання приписів Рахункової палати та на усунення причин виявлених фінансових правопорушень. Підтримуємо думку І. В. Басанцова, який пропонує передбачити на нормативному рівні відповідальність працівників підконтрольних об'єктів за завдану державі шкоду у процесі розпорядження публічними фінансовими ресурсами. Також варто законодавчо закріпити право посадовим особам органів публічного зовнішнього фінансового контролю представляти інтереси держави в судах, доводити факт заподіяння шкоди та визначати її розмір у процесуальному порядку [29, с. 170].

З урахуванням вищезазначеного, доцільно наголосити, що приписи

Рахункової палати за результатами проведеного зовнішнього фінансового контролю часто не реалізуються в практичній діяльності підконтрольних об'єктів. Вказане свідчить про необхідність подальшого вивчення та вдосконалення співробітництва Рахункової палати з органами виконавчої влади та законодавчої влади. Досвід провідних країн світу є надзвичайно цінним, проте його пряме дублювання не завжди можливе через особливості правової системи України. Водночас впровадження окремих перевірених і ефективних механізмів іноземної практики роботи вищого органу фінансового контролю могло б суттєво посилити національне законодавство у сфері публічного зовнішнього фінансового контролю.

Поміж іншого, у країнах Європейського Союзу увага акцентується не лише на відповідальності підконтрольних об'єктів, а й на відповідальності самих членів вищих органів фінансового аудиту. До прикладу, у Рахунковій палаті Франції особисту відповідальність за порушення фінансових норм і правил несуть виключно службовці фінансової сфери (посадові особи до цієї категорії не належать). У разі виявлення таких порушень, Палата має право передати справу до змішаного трибуналу, який очолюється Першим головою та включає радників і старших ревізорів. Цей трибунал, у свою чергу, може накласти штраф у розмірі, що відповідає річному доходу порушника [142, с. 146].

Отже, можна дійти висновку, що в фінансовому законодавстві зарубіжних країн питання відповідальності вищих органів фінансового контролю хоч і не завжди розкривається детально в профільних актах, проте чітко вказується, якими нормативно-правовими документами або в межах якої правової сфери воно регулюється. Це, у свою чергу, спрощує процес притягнення до відповідальності осіб, які порушують норми фінансового законодавства.

Щодо відповідальності членів Рахункової палати України, то згідно з ч. 3 ст. 32 Закону України «Про Рахункову палату» встановлено, що члени та посадові особи апарату Рахункової палати за свої протиправні дії чи бездіяльність несуть дисциплінарну, цивільно-правову, адміністративну або кримінальну відповідальність. Так, вітчизняне законодавство має радше

декларативний характер — визначається лише загальний принцип персональної відповідальності за ухвалені рішення, без роз'яснення її форм. На нашу думку, вказане питання потребує більшої уваги й деталізації — необхідно чітко визначити, про який саме вид відповідальності йдеться, а також передбачити конкретний механізм її реалізації.

Також ще однією актуальною проблемою правового регулювання проведення публічного зовнішнього фінансового контролю є необхідність впорядкування термінології та її адаптації до міжнародних стандартів. У цьому контексті важливо розуміти, що реформування системи обліку й аудиту не означає повного запозичення міжнародних стандартів, а передбачає створення національної системи, яка відповідатиме їхнім вимогам. Одним із дискусійних понять у чинному законодавстві є термін «аудит». У перекладених стандартах INTOSAI подається визначення поняття «аудит законності». На думку І. Б. Стефанюка вказаний вид аудиту включає: 1) підтвердження фінансової відповідальності підконтрольних об'єктів через аналіз бухгалтерських документів та оцінку фінансової звітності; 2) підтвердження фінансової відповідності державного апарату в цілому; 3) контроль фінансових операцій і систем з оцінкою дотримання чинного законодавства; 4) оцінку ефективності системи внутрішнього контролю; 5) аналіз обґрунтованості та доцільності управлінських рішень у підконтрольних установах. На основі вищевказаного, вчений вважає, що контроль є лише елементом ширшого поняття аудиту, оскільки аудит включає оцінку, тобто передбачає аналітичні й частково суб'єктивні дії [287, с. 18].

Аналізуючи нормативно-правове регулювання роботи Рахункової палати, ми звертали увагу на те, що законодавець фактично прирівнює поняття державного зовнішнього фінансового контролю та аудиту. Однак, на наше глибоке переконання, це не є правильним, оскільки контроль та аудит — це різні за своєю суттю форми діяльності Рахункової палати як вищого органу зовнішнього публічного фінансового контролю. Наявна термінологічна невизначеність потребує якнайшвидшого врегулювання через розробку та

нормативне закріплення уніфікованої фінансової системи з чітко визначеними принципами, методами та формами її реалізації, включаючи державний фінансовий контроль, який поділяється на внутрішній та зовнішній.

Ще однією проблемою у проведенні публічного зовнішнього фінансового контролю є необхідність зміцнення кадрового потенціалу органів публічного фінансового контролю. Умови глобалізації економіки та стрімкі зміни в господарському середовищі зумовлюють підвищення вимог до фахівців, які проводять заходи публічного зовнішнього фінансового контролю — перевірки, ревізії, а особливо — аудит. Ефективне проведення фінансового аудиту можливе лише за наявності висококваліфікованих фахівців із належним рівнем знань, підготовки та регулярного професійного вдосконалення. Щоб залучити до роботи в Рахунковій палаті компетентного фахівця, необхідно забезпечити йому гідні умови праці, що потребує значних інвестицій з боку держави. На сьогоднішній день стає все більш очевидним, що рівень підготовки кадрів у сфері публічного зовнішнього фінансового контролю не завжди відповідає актуальним викликам і вимогам. Саме держава має бути зацікавлена у формуванні професійного кадрового складу, створюючи відповідні умови для його підготовки. Це може включати відкриття спеціальності з фінансового права у вищих навчальних закладах, забезпечення освітнього процесу якісною навчальною, науковою та методичною базою, а також залучення до викладання фахівців з міжнародним досвідом або стажуванням у вищих органах фінансового контролю інших країн. Реалізація таких заходів дозволить сформувати високопрофесійний штат працівників, який поповнюватиметься виключно за конкурсом, на основі професійної компетентності, а не політичної приналежності.

Також доцільно звернути увагу на досвід організації роботи територіальних відділів вищих органів фінансового контролю у зарубіжних країнах. Так, в основу організації роботи вищих контрольно-ревізійних органів в зарубіжних країнах покладені дві взаємовиключні моделі. Перша - централізована модель базується на монократичному підході, за якого

центральний орган фінансового контролю, що проводить зовнішній фінансовий контроль, має у своєму підпорядкуванні мережу регіональних підрозділів (приклади — Австралія, Франція). У Франції, наприклад, контроль за місцевими бюджетами на рівні комун, департаментів і регіонів здійснюють регіональні рахункові палати. В Австрії, згідно з положеннями Конституції, Рахункова палата наділена повноваженнями перевіряти фінансову діяльність федерального уряду, земель, а також муніципалітетів з населенням понад 20 000 осіб. Така структура дозволяє реалізовувати контроль за використанням публічних фінансів у масштабах всієї країни за єдиною методологією та критеріями оцінки, забезпечуючи дотримання законності та ефективності в управлінні публічними фінансовими ресурсами. Друга - автономна модель - передбачає існування незалежних органів фінансового контролю, які здійснюють фінансовий контроль за виконанням бюджетів як державного рівня, так і територіальних чи адміністративних одиниць. Ці органи можуть не бути частиною єдиної організаційної структури. Їхні члени зазвичай призначаються відповідними законодавчими органами, але мають повну незалежність у прийнятті рішень щодо внутрішньої діяльності та зовнішніх контрольних дій. Наприклад, Суд рахунків Королівства Бельгія, заснований на підставі статті 180 Конституції, функціонує як незалежна структура поряд із парламентом. Його компетенція охоплює контроль бюджетних і фінансових операцій федерації, спільнот, регіонів, а також державних підприємств, установ та організацій, які їм підпорядковуються, і провінцій. При цьому контроль за діяльністю комун до його повноважень не належить. Аналогічно, у Німеччині як Федеральна Рахункова палата, так і земельні рахункові палати функціонують автономно в межах визначених повноважень. В окремих країнах, таких як Швеція та Велика Британія, законодавством передбачено створення незалежного муніципального контролю. У Великій Британії, зокрема, фінансову діяльність місцевих органів влади перевіряють незалежні аудиторські комісії, сформовані окремо для Англії, Уельсу, Шотландії та Ірландії. У Швеції бюджетний контроль реалізується на трьох рівнях — загальнодержавному, регіональному (округи) та

муніципальному. Видається доцільним врахувати цей міжнародний досвід при реформуванні системи публічного фінансового контролю в Україні, з метою підвищення її ефективності та незалежності [157, с. 145].

Також необхідно зауважити, що Конгрес місцевих і регіональних влад Ради Європи у своїх рекомендаціях окреслив ключові засади організації системи фінансового контролю місцевих фінансів відповідно до положень Європейської хартії місцевого самоврядування. У вказаних рекомендаціях підкреслюється, що втручання з боку державної чи муніципальної влади повинно здійснюватися у спосіб, який гарантує пропорційність між рівнем такого втручання та значенням інтересу, який захищається. Наприклад, у Франції передбачено лише чотири випадки, коли рахункова палата регіону має право втручатися в бюджетний процес комуни, а також визначає порядок проведення такого втручання. З 1982 року у Франції діють регіональні рахункові палати, кожна з яких охоплює чотири департаменти. Рахункові палати регіонів проводять фінансовий контроль у межах відповідних регіонів. Загальне керівництво цими палатами здійснює Рахункова палата, однак вона не має повноважень скасовувати їхні рішення щодо накладення стягнень, передачі матеріалів до суду тощо [75, с. 101].

Поміж іншого, в Іспанії вищий орган фінансового контролю наділений широким спектром повноважень щодо здійснення перевірок усіх без винятку суб'єктів публічної влади й публічних установ. Контроль охоплює центральні державні органи, регіональні адміністрації, органи місцевого самоврядування, установи соціального захисту, а також організації та підприємства публічного сектора. Повноваження вищого органу фінансового контролю також поширюються на суб'єктів, які отримують фінансову допомогу у формі субсидій, кредитів, державних гарантій або інших форм підтримки. Також Рахункова палата Іспанії контролює витрати політичних партій на виборчі кампанії [128, с. 194].

У Австрії та Японії, законодавство не передбачає наявності територіальних представництв органів зовнішнього фінансового контролю. У Польщі функціонують Делегатури Вищої контрольної палати, межі діяльності яких

встановлюються самою Палатою, і вони проводять зовнішній фінансовий контроль безпосередньо на місцях. У Болгарії Рахункова палата має право створювати обласні територіальні підрозділи, керівництво якими здійснюють Директори. Основними завданнями цих підрозділів є проведення перевірок та подання звітів до Рахункової палати про їх результати [124].

В Україні в статті 17 Закону України «Про Рахункову палату» закріплено, що для забезпечення виконання покладених на Рахункову палату повноважень функціонує апарат, до складу якого входять департаменти, територіальні та інші структурні підрозділи (включаючи патронатні служби членів Рахункової палати). Статус та порядок їх роботи регулюються Регламентом. Територіальні підрозділи не мають статусу юридичної особи, підпорядковуються Рахунковій палаті та функціонують за єдиним планом, використовуючи єдину нормативну та методологічну базу. Завдання, функції та права територіальних підрозділів, взаємовідносини департаментів, територіальних та інших структурних підрозділів встановлюються у відповідних положеннях про територіальні підрозділи, які затверджуються наказом Секретаря Рахункової палати – керівника апарату. Таким чином, для України характерна централізована система публічного зовнішнього фінансового контролю [246].

В. І. Невідомий зауважує, що в чинному Законі України «Про Рахункову палату» значна увагу акцентується на аудиторській сутності Рахункової палати. Якщо раніше основною формою діяльності виступали ревізії, то нині основний акцент зміщено на аудит, без застосування каральних механізмів. Вчений наголошує, що як вищий орган фінансового аудиту, Рахункова палата повинна надавати професійні, незалежні рекомендації щодо ефективного управління та використання публічних фінансових ресурсів. Одним із важливих кроків у формуванні нової правової реальності, яка ще перебуває на етапі становлення, є впровадження відповідальності за управлінські рішення, забезпечення прозорості фінансових операцій та активів, а також сприяння розвитку економіки й суспільства загалом. Вказану думку підтримує І. Ю. Чумакова, яка вважає, що Рахунковій палаті необхідно відійти від контролюючого підходу, посилити

аудиторський потенціал та трансформувати обсяг і характер своїх контрольно - аналітичних заходів [183, с. 34].

Також потрібно звернути окрему увагу на запровадження аудиту ефективності як однієї з форм зовнішнього фінансового контролю в Україні. Так, в середині XX століття вищі органи фінансового контролю деяких іноземних держав почали оцінювати публічні витрати не лише з точки зору їхньої законності, але й з позицій суспільної доцільності — тобто, яких саме результатів досягло суспільство завдяки використаним коштам бюджету держави. Як наслідок, аудит ефективності поступово перетворився на провідну форму публічного зовнішнього фінансового контролю. Так, наприклад, у Канаді понад 60 % заходів зовнішнього фінансового контролю, що здійснюються вищим органом фінансового контролю полягають саме в проведенні аудиту ефективності. Впровадження аудиту ефективності в зарубіжних країнах вимагало змін в організаційній структурі вищого органу зовнішнього фінансового контролю, зокрема створення окремих спеціалізованих відділів. З огляду на це, успішне і оперативне впровадження аудиту ефективності стало можливим завдяки суттєвим трансформаціям у соціально-економічній, політичній та інших сферах, впровадженню загальновизнаних принципів і правових засад бюджетного процесу, а також завдяки налагодженій співпраці між законодавчою та виконавчою владою. Так, в структурі Рахункової палати України, станом на сьогодні, відсутній окремий відділ, який займається виключно забезпеченням проведення аудиту ефективності.

Таким чином, пріоритет у застосуванні нефіскальних методів фінансового контролю полягає не стільки у фіксації правопорушень, скільки у їхньому попередженні та сприянні підвищенню ефективності роботи фінансових інституцій держави. Аудит ефективності, як одна з форм публічного зовнішнього фінансового контролю, має превентивну спрямованість та орієнтований на запобігання порушенням бюджетної дисципліни, недопущення зловживань у сфері публічних фінансів, а також на виявлення оптимальних шляхів формування та використання бюджетних ресурсів.

Аудит ефективності спрямований на забезпечення своєчасного внесення необхідних змін у процес реалізації управлінських рішень, а також на отримання об'єктивної інформації про реальний стан публічного управління. В умовах зростаючої непередбачуваності виникають складні ситуації, які вимагають глибокого аналітичного підходу та ухвалення обґрунтованих рішень. Саме аудит ефективності дозволяє оцінити рівень економічності, ефективності та результативності функціонування об'єкта перевірки [250, с. 122].

Наприклад, у США після ухвалення в 1950 році Закону про бюджет і процедури бюджетної відповідальності, який зобов'язав формувати бюджет не за статтями витрат, а з урахуванням очікуваних результатів реалізації програм держави і функцій, суттєво зросла потреба в проведенні аудиту ефективності. У Канаді цей вид аудиту набув широкого поширення після переходу уряду в 1955 році на систему управління, орієнтовану на досягнення кінцевих результатів. Відтоді всі федеральні міністерства та відомства зобов'язані при складанні бюджету визначати ключові суспільно важливі результати, яких слід досягти при використанні бюджетних коштів та реалізації соціально-економічних програм і послуг [213, с. 41].

Поміж іншого, в країнах світу аудит ефективності базується на засадах результативного бюджетування та має низку характерних рис. До прикладу, Управління Головного аудитора Канади під час проведення аудиту ефективності оцінює інструменти та процедури, які використовуються для вимірювання ефективності роботи підконтрольних об'єктів, а Суд аудиторів Нідерландів аналізує, чи встановлено та яким чином закріплено в нормативно-правових актах відповідальність керівництва публічних установ за забезпечення ефективного управління, а також наявність вимог щодо впровадження результативного менеджменту. Вказаний досвід заслуговує на впровадження і в Україні. Зміна акцентів у діяльності Рахункової палати — від контролюючої до аудиторської функції — має стимулювати посилення відповідальності підконтрольних об'єктів, у тому числі через ефективну взаємодію з правоохоронними органами [213, с. 44].

Аналізуючи міжнародний досвід роботи вищих органів фінансового контролю, І. Ю. Чумакова звертає увагу на відмінності у змісті перевірок ефективності реалізації цільових програм держави порівняно з аудитом ефективності публічних установ. Вказані відмінності полягають, передусім, у різних методах оцінки ефективності використання публічних фінансів. Зокрема, в США при аудиті публічних організацій основна увага приділяється економності та раціональності використання ресурсів — майна, кадрів, площ тощо. Натомість під час перевірки реалізації державних програм аудитори US GAO застосовують комплексну систему оцінювання, яка включає: 1) оцінку процесу — відповідність якості наданих послуг очікуванням суспільства; 2) оцінку продукту — досягнення цілей програми; 3) оцінку впливу — чистий ефект програми, порівняно з гіпотетичним сценарієм її відсутності; 4) оцінку «витрати – користь» та «витрати – результативність» — співвідношення між витраченими ресурсами та досягнутими результатами. Таким чином, міжнародна практика засвідчує доцільність використання різних методик і підходів залежно від об'єкта фінансового контролю. Чітка класифікація таких інструментів сприяє підвищенню якості фінансового контролю та його оперативному проведенню [310, с. 146].

Так, В. М. Прасюк пропонує вдосконалити нормативно-правове регулювання у сфері публічного фінансового контролю за двома ключовими напрямками: 1) Спеціальний напрям, що полягає у формуванні єдиної концептуальної основи для організації та реалізації публічного фінансового контролю, що передбачає визначення елементів механізму публічного фінансового контролю, які на сьогодні не врегульовані чинним законодавством. Зокрема, необхідно внести зміни до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» з акцентом на вдосконалення його базових положень, а саме: уточнення термінології, включаючи чіткі правові дефініції ключових понять (таких як державний фінансовий контроль, його предмет, об'єкти та суб'єкти), що сприятиме однозначному й послідовному їх застосуванню; закріплення основних принципів

функціонування системи публічного фінансового контролю; розробка та впровадження єдиних стандартів контролю; чітке розмежування видів, форм та методів контролю; визначення меж між зовнішнім і внутрішнім фінансовим контролем; оптимізація функцій і повноважень контрольних органів для запобігання їх дублюванню з іншими органами, шляхом їх детального нормативного врегулювання у відповідності до застосовуваних методів контролю; 2) Загальний напрям, який передбачає гармонізацію правових норм, що регламентують процедурні аспекти здійснення публічного фінансового контролю, а саме доповнення базового закону положеннями, які б закріплювали єдині, чіткі та прозорі правила проведення заходів публічного фінансового контролю різними органами фінансового контролю, а також механізми їхньої взаємодії та обміну інформацією між собою [235, с. 62].

Водночас, оскільки аудит ефективності в Україні проводить Рахункова палата, яка позбавлена дієвих механізмів впливу на підконтрольні об'єкти, то в Україні аудит ефективності звівся до того, що Рахункова палата фактично здійснює перевірку економічності, ефективності та продуктивності використання публічних фінансів, однак не має можливості вплинути на підконтрольні об'єкти або усунути правопорушення. На відміну від української ситуації, у Франції Рахункова палата має значно ширші повноваження — її рішення є обов'язковими для органів публічної влади й управління, може видавати постанови про відшкодування завданих збитків, а також разом із судовими органами ухвалювати рішення щодо притягнення винних осіб до відповідальності. З огляду на це, В.В. Миргород - Карпова, вважає за доцільне внести зміни до Закону України «Про Рахункову палату», зокрема, шляхом доповнення статті 7 наступними положеннями: 1) надати Рахунковій палаті право приймати імперативні рішення за результатами аудиту ефективності щодо подальших дій органів публічної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, які залучені до використання таких коштів. Під «подальшими діями» слід розуміти: припинення неефективного використання публічних фінансів, виявленого під час аудиту; дотримання

приписів Рахункової Палати щодо змін у фінансуванні; оперативне реагування на виявлені порушення; 2) надати Рахунковій палаті повноваження ухвалювати постанови про відшкодування збитків державі, якщо такі виявлено під час перевірки використання публічних фінансів; 3) передбачити обов'язок Рахункової палати передавати матеріали аудиту до суду для притягнення винних осіб до юридичної відповідальності у випадках виявлення порушень [171, с. 210].

В. М. Прасюк зауважує, що у зв'язку з позитивними напрацюваннями у сфері проєктного законодавства, доцільно розмежувати зовнішній та внутрішній публічний фінансовий контроль, закріпивши їх чіткі визначення на нормативному рівні. Такий підхід надасть можливість законодавчо відокремити суб'єкти публічного фінансового контролю на органи зовнішнього та внутрішнього контролю, визначити сфери їх діяльності, класифікувати організаційну структуру та встановити чіткі повноваження кожного органу. Вказані зміни, сприятимуть підвищенню ефективності публічного зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю. За умови впровадження відповідних законодавчих змін, система публічного фінансового контролю в Україні зможе діяти як єдиний цілісний механізм, що базується на спільних нормах, методологічних підходах та організаційних засадах [232, с. 211].

Так, порядок, правила та процедура проведення заходів зовнішнього публічного фінансового контролю Рахунковою палатою, детально регламентуються Законом України «Про Рахункову палату» [246] та Регламентом Рахункової палати [249], що має позитивний вплив на ефективність публічного зовнішнього фінансового контролю. Водночас, у зв'язку з цим, щоб уникнути непорозумінь під час планування, організації та проведення заходів публічного фінансового контролю, погоджуємось з В. М. Прасюком, що доцільно у Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» окремим розділом визначити процесуальні аспекти правового регулювання проведення заходів зовнішнього фінансового контролю, а саме до вказаного закону додати наступні положення: 1) державний зовнішній фінансовий контроль — це контрольна діяльність, яку здійснюють

незалежні конституційні органи відповідно до закріплених законодавством повноважень; 2) заходи державного фінансового контролю, зокрема аудит, інспектування, моніторинг та перевірки закупівель, проводяться відповідно до Єдиного Порядку, затвердженого Кабінетом Міністрів України. Вчений стверджує, що в разі впровадження запропонованих змін до спеціального законодавства у сфері публічного фінансового контролю, позитивні зміни відбудуться не лише на нормативно-правовому забезпеченні роботи відповідних органів, але й відбудеться формування ефективної, цілісної системи контролю, посилення фінансово-бюджетної дисципліни та підвищення ефективності управління публічними фінансовими ресурсами органами публічного управління [232, с. 211].

В свою чергу, С. К. Базика вважає, що для завершення реформування Рахункової палати як вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю необхідно: 1) на нормативному рівні чітко закріпити статус Рахункової палати як незалежного вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю відповідно до принципів Лімської декларації; 2) надати Рахунковій палаті повноваження на здійснення попереднього фінансового аудиту, що матиме профілактичну функцію у сфері управління публічними фінансовими ресурсами; 3) винести на обговорення можливість надання Рахунковій статусу вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю та надання вказаному органу права законодавчої ініціативи; 4) уточнити на нормативному рівні механізми координації між Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою для запобігання дублювання повноважень; 5) закріпити за Рахунковою палатою право на проведення аудиту відповідності з метою оцінки не лише ефективності та результативності, але й законності управління публічними коштами; 6) удосконалити ст. 98 Конституції України, узгодивши її з ст. 3 Закону «Про Рахункову палату», забезпечивши функціональну, організаційну та фінансову незалежність органу; 7) розробити чіткі законодавчі критерії відбору кандидатів на посади членів Рахункової палати.; 8) встановити юридичну відповідальність за ненадання запитуваної

інформації або за вчинення перешкод роботі працівників Рахункової палати, а також відповідальність за невиконання приписів Рахункової палати та її посадових осіб, пов'язаних з виконанням ними своїх службових обов'язків, не забезпечення належних умов для роботи посадових осіб, під час проведення заходів публічного зовнішнього фінансового контролю; 9) розширити юрисдикцію Рахункової палати на весь спектр управління публічними фінансами, включаючи сфери поза межами використання коштів бюджету держави; 10) гармонізувати українське законодавство у сфері публічного фінансового контролю з правом Європейського Союзу, узгодивши термінологію з документами INTOSAI та EUROSAI, а саме конкретизувати поняття публічного зовнішнього фінансового контролю та аудиту та внести відповідні зміни до Закону України «Про Рахункову палату»; 11) посилити співпрацю між Рахунковою палатою та парламентом, зокрема через завчасне інформування Комітету з питань бюджету про засідання Палати для участі народних депутатів за їх бажанням; 12) налагодити ефективний механізм зворотного зв'язку щодо реалізації висновків Рахункової палати при прийнятті рішень у сфері публічного управління; 13) покращити роботу з регулярного моніторингу заходів реагування на повідомлення та висновки Рахункової палати органами виконавчої влади; 14) забезпечити неупереджену оцінку наявного інституційного потенціалу Рахункової палати та затвердженої Стратегії реформування Рахункової палати, в тому числі функціональну оцінку Рахункової палати і визначення Стратегії реформування та плану дій на три роки; 15) оновити професійну структуру складу та докорінну перепідготовку фахівців Рахункової палати, впровадивши спеціальний навчальний курс щодо проведення зовнішнього фінансового контролю публічних фінансів у вищих навчальних закладах; 16) удосконалити інформаційну політику Рахункової палати; 17) забезпечити широке обговорення ролі публічного зовнішнього фінансового контролю за участю представників влади, професійних об'єднань, науковців і громадянського суспільства; 18) опубліковувати аудиторські плани та звіти вчасно, передбачивши також спрощені версії для населення; 19) підтримувати постійну взаємодію з

громадянським суспільством для посилення довіри до вищого органу зовнішнього фінансового контролю; 20) розвивати міжнародне співробітництво з такими структурами, як Контактний комітет вищих органів аудиту країн Європейського Союзу, Ініціатива з реалізації стандартів ISSAI, INTOSAI та вищі органи зовнішнього фінансового контролю інших країн. Вчений наголошує, що вказані напрямки реформування роботи Рахункової палати як вищого органу зовнішнього фінансового контролю є лише першими кроками та підґрунтям для формування нової системи сучасного публічного зовнішнього фінансового контролю з метою забезпечення стабільного економічного розвитку в Україні. Разом із тим, не можна забувати про дуже принципове застереження зі сторони INTOSAI щодо імплементації в національне законодавство лише тих міжнародних норм у сфері публічного фінансового контролю, які відповідають внутрішнім умовам і цілям розвитку конкретної країни [25, с. 184].

В той же час, Н. П. Владімірова пропонує модернізувати напрями реформування публічного зовнішнього фінансового контролю шляхом реалізації наступних заходів: 1) формування теоретичного підґрунтя публічного зовнішнього фінансового контролю – передбачає чітке окреслення основних понять, таких як державний зовнішній фінансовий контроль, а також уточнення його мети, завдань, об'єкта та предмета, суб'єктів, функцій, принципів, форм, методів, інформаційного забезпечення, комунікацій та технологій контролю; 2) удосконалення законодавчої бази – включає гармонізацію українського законодавства з міжнародними та європейськими стандартами, зокрема через розробку Концепції та Стратегії розвитку публічного фінансового контролю, а також ухвалення Закону України «Про державний фінансовий контроль», де мають бути чітко визначені ключові терміни; 3) розробка національних стандартів публічного зовнішнього фінансового контролю – і їх адаптація до вимог міжнародних організацій, таких як INTOSAI та відповідність стандартам Європейського Союзу у сфері аудиту. 4) законодавче розмежування повноважень органів публічного фінансового контролю – для уникнення дублювання функцій між Рахунковою палатою України та Державною

аудиторською службою України у сфері фінансового контролю; 5) поліпшення ресурсного забезпечення публічного зовнішнього фінансового контролю – зокрема, інформаційного, комунікаційного, фінансового, матеріального, технічного та кадрового потенціалу; 6) посилення профілактичної складової публічного зовнішнього фінансового контролю – шляхом акценту на попередженні та недопущенні фінансових порушень з боку підконтрольних об'єктів; 7) вдосконалення організаційного і методичного забезпечення сучасних форм публічного зовнішнього фінансового контролю – таких як фінансовий, операційний та аудит ефективності, особливо при перевірках суб'єктів, що мають стратегічне значення для економіки, безпеки та оборони держави. Особливу увагу пропонується приділити розвитку аналітичних інструментів оцінки фінансового стану таких об'єктів. Вчена вважає, що вказані напрямки, є ключовими для формування ефективної та захищеної системи публічного зовнішнього фінансового контролю, яка відповідатиме сучасним викликам у сфері управління публічними фінансами [52, с. 52].

Н. І. Обушна, аналізуючи особливості роботи Рахункової палати України під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю пропонує низку наступних послідовних дій для логічного завершення реформи зовнішнього фінансового контролю: 1) закріпити на конституційному рівні статус Рахункової палати як вищого органу аудиту; 2) забезпечити узгодження норм щодо закріплення функціональної, організаційної та фінансової незалежності Рахункової палати, яка на сьогодні не є достатньо визначеною; 3) нормативно визначити серед повноважень Рахункової палати під час проведення зовнішнього фінансового контролю право проводити попередній (превентивний) аудит, що дозволить вчасно виявляти ризики незаконних або неефективних витрат публічних коштів; 4) розглянути можливість надання Рахунковій палаті права законодавчої ініціативи, що посилює її роль у реформуванні зовнішнього фінансового контролю публічних фінансів і надало б її висновкам обов'язковий статус; 5) забезпечити Рахунковій палаті право проводити зовнішній фінансовий контроль над усіма публічними фінансами, а

не лише щодо фінансових операцій, пов'язаних з державним бюджетом, як це наразі обмежено Конституцією, адже вищий орган фінансового контролю є вищим лише тоді, коли в процесі реалізації своїх повноважень охоплює всі сторони фінансової роботи держави, всі процеси управління публічними коштами; 6) надати право територіальним управлінням Рахункової палати на здійснення ними аудитів законності, ефективності та доцільності формування надходжень і видатків коштів бюджету держав та державних цільових фондів органами державної влади, установами, організаціями, підприємствами, які знаходяться на відповідній території, що буде сприяти поширенню сфери незалежного публічного зовнішнього фінансового контролю Рахункової палати на місцевому рівні, виявляти і акцентувати увагу суспільства на проблемах використання публічних коштів, які виникають на місцевому рівні, але мають значення для держави; 7) чітко визначити у законодавстві професійну термінологію, узгоджену з директивами INTOSAI та EUROSAI, а також внести відповідні зміни до законодавчих актів для перетворення Рахункової палати на повноцінну незалежну інституцію вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю; 8) чітко розмежувати сфери роботи Рахункової палати України та Державної аудиторської служби, щоб уникнути дублювання функцій; 9) законодавчо закріпити право Рахункової палати проводити аудит законності/відповідності, а також посилити її повноваження у сфері аудиту ефективності як комплексної оцінки роботи органів публічної влади, не обмежуючи її при цьому лише аудитом фінансової звітності; 10) доопрацювати норми відповідальності за ненадання інформації та за перешкоджання роботі співробітників Рахункової палати під час перевірок; 11) розробити заходи в рамках Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄвСоюзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами - членами, з іншої сторони, спрямовані на співробітництво у сфері управління публічними фінансами, зокрема шляхом імплементації стандартів та методик INTOSAI, а також врахування найкращого досвіду Європейського Союзу у сфері зовнішнього контролю публічних фінансів із зосередженням особливої уваги на

незалежності національних вищих органів фінансового контролю. Вчена наголошує, що вищезазначені пропозиції становлять базис для подальшого етапного реформування Рахункової палати, яка у перспективі має трансформуватись у повноцінну незалежну вищу аудиторську інституцію, відповідно до Стратегії розвитку Палати на найближчі 3–5 років, що сприятиме формуванню сучасної, дієвої системи зовнішнього фінансового контролю в публічному секторі України [188, с. 354].

Так, у багатьох країнах світу офіційні назви вищих органів фінансового контролю містять позначення рівня або статусу інституції, зокрема такі слова, як «верховний», «найвищий», «генеральний» або «національний». Наприклад, у Чеській Республіці діє Верховна контрольна палата, у Польщі — Найвища ізба контролю, у Колумбії — Генеральний контрольний орган, у Великобританії — Національне управління аудиту, а в Латвії — Державний офіс аудиту. Законодавства багатьох держав, особливо країн Європейського Союзу, надають вищим органам фінансового контролю достатньо широкі права. Зокрема, вони охоплюють аудит виконання бюджету держави, витрат публічних коштів, ефективності управління майном держави, фінансування органів влади, реалізації програм соціального й економічного розвитку. Крім того, проводиться оцінка впливу урядових рішень на стан публічних фінансів, державні активи та боргові зобов'язання. Як зазначає Н. І. Обушна, значна частина вищих органів фінансового контролю у світі наголошує на своїй ключовій функції — перевірці ефективного й законного використання коштів платників податків. Саме тому в міжнародному контексті поширеним є термін «public finance» (публічні фінанси), тоді як поняття «state funds» або «budget fund» (державні чи бюджетні кошти) застосовуються рідко [188, с. 152].

Аналіз міжнародного досвіду організації публічного зовнішнього фінансового контролю підтверджує, що нині в багатьох країнах вищі органи зовнішнього фінансового контролю функціонують ефективно, базуючи свою діяльність на положеннях національних конституцій та спеціалізованого законодавства. Водночас, залежно від країни, конституційні акти по-різному

визначають роль та місце таких інституцій у публічному управлінні. Зокрема, в окремих державах вищий орган зовнішнього фінансового контролю підпорядковуються парламенту (як, наприклад, в Австрії чи Угорщині), в інших — функціонують як незалежні структури з автономним статусом (наприклад, у Болгарії, Польщі, Німеччині). У деяких країнах ці органи мають навіть судові повноваження або є складовою частиною судової системи (як це передбачено в Італії, Франції та інших державах).

Необхідно підкреслити, що в країнах Європейського Союзу з 1977 року функції вищого органу зовнішнього фінансового контролю виконує Європейська Рахункова палата (також відома як Європейський суд аудиторів - European Court of Auditors). Європейська Рахункова палата разом із національними вищими органами зовнішнього фінансового контролю країн - членів застосовує різні форми аудиту в сфері публічних фінансів, зокрема: попередній аудит, аудит постфактум, включаючи судовий, фінансовий та аудит ефективності. Особливої уваги заслуговує саме попередній аудит, який є дієвим інструментом запобігання порушенням у сфері публічних фінансів. Враховуючи це, позитивний досвід Європейського Союзу у впровадженні профілактичних механізмів заслуговує на впровадження і в Україні. Адже попри суспільний запит, інструменти оцінювання ефективності бюджетних витрат і запобігання фінансовим правопорушенням (у тому числі бюджетним) досі не отримали належного розвитку та системного дослідження в нашій державі [89, с. 25].

В свою чергу, С. Базика на підставі аналізу світового досвіду проведення зовнішнього фінансового контролю у сфері публічних фінансів виокремлює низку спільних характеристик його організації та функціонування в різних країнах: 1) у державах Європейського Союзу зовнішній фінансовий контроль є вищою ланкою системи публічного фінансового контролю; 2) зовнішній фінансовий контроль здійснюється як безпосередньо парламентом, так і органами, створеними ним — зокрема, вищими органами зовнішнього фінансового контролю, національними фінансовими інспекціями тощо; 3) наявна уніфікація ролі вищого органу фінансового аудиту як органів

парламентського фінансового контролю; 4) умови функціонування вищого органу фінансового контролю формуються як на національному рівні, так і під впливом міжнародних інституцій, зокрема INTOSAI, що сприяє передачі частини повноважень до наднаціональних структур; 5) вищий орган фінансового контролю характеризується високим рівнем незалежності, включно з незалежністю їх посадових осіб, що забезпечує об'єктивне виконання контрольних функцій і захищеність від політичного, організаційного та фінансового впливу з боку гілок влади; 6) вищі органи фінансового контролю підзвітні парламенту і, через публічні звіти, — громадськості, яка виступає основним одержувачем інформації про результати контролю; 7) їхні повноваження та статус визначаються на рівні конституцій та спеціального законодавства; 8) існує ефективна система добору, навчання та мотивації персоналу вищого органу фінансового контролю; 9) робота вищого органу фінансового контролю ґрунтується на системно розробленій методологічній базі, відповідній міжнародним стандартам ISSAI; 10) забезпечено продуктивну взаємодію вищого органу фінансового контролю з парламентом та громадянським суспільством, що сприяє формуванню партнерських відносин із зацікавленими сторонами на всіх рівнях — від національного до міжнародного. Таким чином, запозичення найкращих практик міжнародного парламентського контролю у сфері публічних фінансів відкриває для України можливість ефективної інтеграції до європейського простору та побудови дієвого механізму забезпечення публічного управління достовірною, своєчасною й об'єктивною інформацією, що сприятиме підвищенню його результативності [25, с. 167].

Таким чином, у процесі модернізації Рахункова палата має ухвалити стратегічне рішення щодо інтеграції міжнародних стандартів ISSAI у свою практику, що потребуватиме комплексного підходу, спрямованого на підвищення: 1) інституційного потенціалу, що включає розширення повноважень, удосконалення правового регулювання та створення сприятливого функціонального середовища; 2) організаційного потенціалу, передбачаючи налагодження ефективних систем, процесів, процедур і забезпечення ресурсами,

необхідними для впровадження принципів ISSAI; 3) професійного потенціалу персоналу, з акцентом на забезпечення високого рівня кваліфікації працівників, здатних дотримуватись вимог міжнародних стандартів на всіх рівнях управління.

У зв'язку з цим відзначимо, що вказане завдання передбачено й умовами статті 347 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, де визначено, що сторони у сфері зовнішнього аудиту публічних фінансів обмінюються практикою, досвідом щодо імплементації стандартів та методик INTOSAI [294].

Аналіз документів, пов'язаних із впровадженням міжнародних стандартів INTOSAI (ISSAI), дозволив виокремити чотири ключові етапи процесу вдосконалення проведення зовнішнього публічного фінансового контролю: 1) перший етап — здійснення оцінки доцільності запровадження стандартів ISSAI для вищого органу фінансового контролю конкретної країни, а саме така оцінка має проводитися як на регіональному, так і на інституційному рівнях, з урахуванням загальної концепції ISSAI; 2) другий етап — формування можливостей для реалізації зазначених стандартів шляхом використання глобальних інструментів і посередницьких механізмів імплементації на міжнародному, регіональному та національному рівнях; 3) третій етап — сприяння початку впровадження стандартів безпосередньо в діяльність вищого органу фінансового контролю, що включає розробку Стратегії імплементації ISSAI, проведення координованих аудитів, побудованих на основі стандартів, а також розвиток іншої діяльності, відповідно до пріоритетів та потреб органу фінансового контролю; 4) четвертий етап — створення активної, добре поінформованої професійної спільноти через поширення знань, для цього передбачається використання спеціалізованих веб - порталів у межах мережі імплементації ISSAI, що охоплює як професіоналів, так і ширше коло зацікавлених учасників процесу [188, с. 343].

Н. І. Обушна виокремлює наступні ключові напрями вдосконалення публічного зовнішнього фінансового контролю за публічними фінансами в

Україні: 1) впровадження принципів відкритого врядування шляхом сприяння формуванню інклюзивної, прозорої, підзвітної системи управління; 2) інституційне посилення зовнішнього фінансового публічного контролю шляхом прийняття законів «Про парламентський контроль» та «Про систему публічного аудиту», оновлення нормативної бази та імплементація стандартів INTOSAI і EUROSAI, закріплення чітких функцій вищого органу фінансового контролю, комітетів парламенту та регіональних органів контролю; 3) розвиток Рахункової палати як вищого органу аудиту шляхом закріплення її статусу на конституційному рівні, зміна функціонального підходу до аудиту, запровадження публічного аудиту як незалежної функції з оцінки управління публічними ресурсами; 4) створення сучасної інформаційно-комунікаційної інфраструктури публічного зовнішнього фінансового контролю шляхом використання інформаційних технологій для електронного документообігу, аналізу фінансових показників, прозорої звітності, інтерактивної взаємодії з громадянськістю, впровадження публічної інформаційної системи для доступу до результатів аудиту; 5) професійна підготовка кадрів у сфері публічного зовнішнього фінансового контролю шляхом розробки навчальних стратегій, впровадження спецкурсів у закладах вищої освіти, регулярне підвищення кваліфікації фахівців Рахункової палати, тренінги для активістів та розвиток громадського аудиторського аналізу [188, с. 355].

В свою чергу, С.Базика окреслює наступні ключові напрями вдосконалення зовнішнього публічного фінансового контролю за публічними фінансами в Україні, з урахуванням публічно - аудиторської парадигми та кращих міжнародних практик: 1) впровадити принципи врядування на основі концепції Good Governance; 2) сформувати ефективну інституційну базу парламентського контролю відповідно до стандартів INTOSAI та EUROSAI; 3) розвивати Рахункову палату як незалежний вищий орган аудиту; 4) створити сучасну інформаційно-комунікаційну інфраструктуру парламентського фінансового контролю з урахуванням потреб громадянського суспільства; 5) забезпечити підготовку та перепідготовку фахівців у сфері публічного аудиту.

Вказані напрями лягли в основу перспективної моделі зовнішнього фінансового контролю, яка ґрунтується на принципах Good Governance і міжнародних стандартах, сприяє законному, ефективному та економному управлінню публічними ресурсами на всіх рівнях, є інноваційним етапом розвитку контрольних функцій держави. Як наслідок вчений наголошує, що повноцінна система парламентського контролю за публічними фінансами в Україні ще не сформована і потребує подальшого розвитку, а реалізація запропонованих заходів дозволить модернізувати зовнішній фінансовий контроль, гармонізувати управлінські механізми зі світовими стандартами та сприятиме сталому розвитку і якісному публічному управлінню [25, с. 167].

Отже, у результаті проведеного аналізу було визначено ключові напрями вдосконалення організаційно-правових засад функціонування системи публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні. До основних шляхів реформування пропонуємо відносити наступні: 1) на нормативному рівні розмежувати публічний зовнішній та внутрішній фінансовий контроль, із закріпленням чітких дефініцій, повноважень і сфер відповідальності відповідних органів; 2) вдосконалити конституційний статус Рахункової палати як незалежного вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю шляхом внесення змін до ст. 98 Конституції України; 3) запровадження попереднього (профілактичного) аудиту та розширення контрольних функцій Рахункової палати на всю сферу управління публічними фінансами; 4) гармонізація законодавства України із міжнародними стандартами INTOSAI, EUROSAI, ПА та директивами Європейського Союзу; 5) на нормативному рівні розмежувати повноваження органів фінансового контролю (зокрема, Рахункової палати та Державної аудиторської служби) для уникнення дублювання функцій; 6) розвиток теоретико-правової бази публічного зовнішнього фінансового контролю з чітким визначенням термінології, функцій, принципів та методів контролю; 7) розробка та адаптація національних стандартів аудиту до міжнародних вимог; 8) підвищення якості організаційного, кадрового та технічного забезпечення діяльності органів публічного зовнішнього фінансового

контролю; 9) посилення аналітичної та профілактичної функції публічного зовнішнього фінансового контролю, зокрема в секторах, важливих для безпеки й оборони; 10) активізація міжнародного співробітництва та залучення до реформування кращих практик Європейського Союзу та INTOSAI; 11) удосконалення контролю та аудиту у бюджетних установах як запорука раціонального управління публічними фінансами; 12) зміцнення взаємодії з парламентом та громадянським суспільством з метою підвищення прозорості та довіри до системи контролю; 13) розробка нової стратегії розвитку Рахункової палати, включно з кадровою модернізацією, інституційною оцінкою та освітніми ініціативами.

Таким чином, з огляду на викладене, можна зробити висновок, що ключові стратегічні орієнтири модернізації національної системи публічного зовнішнього фінансового контролю в умовах євроінтеграції та формування концептуальних основ публічного зовнішнього фінансового контролю мають включати комплексне оновлення правового забезпечення, організаційної структури, функціональних повноважень і методів діяльності уповноважених органів контролю у публічному секторі.

Висновки до розділу 3

Отже, на підставі проведеного аналізу нормативно-правового регулювання здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю в зарубіжних країнах, ми прийшли до наступних висновків:

1. Встановлено, що Україна має зосередити зусилля на пошуку рішень для актуальних викликів, спираючись на досвід проведення зовнішнього фінансового контролю в інших країнах, щоб ефективно адаптувати їх до національних реалій. Використання міжнародного досвіду є важливим аспектом інтеграції країни у світову спільноту та впровадження передових методів зовнішнього фінансового контролю. Таким чином, детальне вивчення зарубіжних моделей зовнішнього фінансового контролю та їх адаптація до української системи сприятиме підвищенню її результативності та дієвості.

2. Наголошено на тому, що за результатами аналізу світового досвіду проведення зовнішнього фінансового контролю у сфері публічних фінансів виокремлено низку спільних характеристик його організації та функціонування в різних країнах: 1) у державах Європейського Союзу зовнішній фінансовий контроль є вищою ланкою системи публічного фінансового контролю; 2) зовнішній фінансовий контроль здійснюється як безпосередньо парламентом, так і органами, створеними ним — зокрема, вищими органами зовнішнього фінансового контролю, національними фінансовими інспекціями тощо; 3) наявна уніфікація ролі вищого органу фінансового аудиту як органів парламентського фінансового контролю; 4) умови функціонування вищого органу фінансового контролю формуються як на національному рівні, так і під впливом міжнародних інституцій, зокрема INTOSAI, що сприяє передачі частини повноважень до наднаціональних структур; 5) вищий орган фінансового контролю характеризується високим рівнем незалежності, включно з незалежністю їх посадових осіб, що забезпечує об'єктивне виконання контрольних функцій і захищеність від політичного, організаційного та фінансового впливу з боку гілок влади; 6) вищі органи фінансового контролю підзвітні парламенту і, через публічні звіти, — громадськості, яка виступає основним одержувачем інформації про результати контролю; 7) їхні повноваження та статус визначаються на рівні конституцій та спеціального законодавства; 8) існує ефективна система добору, навчання та мотивації персоналу вищого органу фінансового контролю; 9) робота вищого органу фінансового контролю ґрунтується на системно розробленій методологічній базі, відповідній міжнародним стандартам ISSAI; 10) забезпечено продуктивну взаємодію вищого органу фінансового контролю з парламентом та громадянським суспільством, що сприяє формуванню партнерських відносин із зацікавленими сторонами на всіх рівнях — від національного до міжнародного.

4. Визначено, що надання Рахунковій палаті статусу вищого незалежного органу публічного фінансового зовнішнього контролю сприятиме підвищенню її авторитету та закріпленню за нею ролі координатора у системі фінансового

контролю України. Зокрема, Рахункову палату України необхідно офіційно визнати вищим органом державного зовнішнього фінансового контролю держави та закріпити цей статус як у Конституції України, так і в профільному законі.

5. Обґрунтовано позицію, що питання щодо встановлення чисельності посадових осіб незалежного органу публічного зовнішнього фінансового контролю не може бути предметом відання парламенту, однак, парламент погоджує норму затвердження граничної чисельності апарату Рахункової палати, тому обмежує її право на самостійну організаційну, кадрову та фінансову незалежність. Таким чином, надання парламенту права погоджувати чисельність апарату Палати порушує її право на самостійність у кадрових, організаційних і фінансових питаннях. Водночас важливо наголосити, що ефективне реформування Рахункової палати як вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю можливе лише за умови поступового досягнення стратегічних цілей, закладених у відповідній Стратегії розвитку вказаного органу.

6. Запропоновано конкретизувати норми законодавства, визначивши вичерпний перелік підстав для притягнення до адміністративної чи кримінальної відповідальності за порушення порядку проведення публічного зовнішнього фінансового контролю, а також доцільно передбачити не лише штрафи, а й обов'язкове повернення неправомірно використаних коштів, при цьому штраф мав би виконувати компенсаційну функцію, а не лише бути каральною санкцією.

7. Аргументовано необхідність зміцнення кадрового потенціалу органів публічного фінансового контролю. Умови глобалізації економіки та стрімкі зміни в господарському середовищі зумовлюють підвищення вимог до фахівців, які проводять заходи публічного зовнішнього фінансового контролю — перевірки, ревізії, а особливо — аудит. Ефективне проведення фінансового аудиту можливе лише за наявності висококваліфікованих фахівців із належним рівнем знань, підготовки та регулярного професійного вдосконалення.

8. Запропоновано, що у процесі модернізації Рахункова палата має

ухвалити стратегічне рішення щодо інтеграції міжнародних стандартів ISSAI у свою практику, що потребуватиме комплексного підходу, спрямованого на підвищення: 1) інституційного потенціалу, що включає розширення повноважень, удосконалення правового регулювання та створення сприятливого функціонального середовища; 2) організаційного потенціалу, передбачаючи налагодження ефективних систем, процесів, процедур і забезпечення ресурсами, необхідними для впровадження принципів ISSAI; 3) професійного потенціалу персоналу, з акцентом на забезпечення високого рівня кваліфікації працівників, здатних дотримуватись вимог міжнародних стандартів на всіх рівнях управління.

9. Запропоновано ключові напрями вдосконалення організаційно-правових засад функціонування системи публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні: 1) на нормативному рівні розмежувати публічний зовнішній та внутрішній фінансовий контроль, із закріпленням чітких дефініцій, повноважень і сфер відповідальності відповідних органів; 2) вдосконалити конституційний статус Рахункової палати як незалежного вищого органу публічного зовнішнього фінансового контролю шляхом внесення змін до ст. 98 Конституції України; 3) запровадити попереднього (профілактичного) аудиту та розширення контрольних функцій Рахункової палати на всю сферу управління публічними фінансами; 4) гармонізувати законодавство України із міжнародними стандартами INTOSAI, EUROSAI, ПА та директивами Європейського Союзу; 5) на нормативному рівні розмежувати повноваження органів фінансового контролю (зокрема, Рахункової палати та Державної аудиторської служби) для уникнення дублювання функцій; 6) забезпечити розвиток теоретико-правової бази публічного зовнішнього фінансового контролю з чітким визначенням термінології, функцій, принципів та методів контролю; 7) забезпечити розробку та адаптацію національних стандартів аудиту до міжнародних вимог; 8) підвищити якості організаційного, кадрового та технічного забезпечення діяльності органів публічного зовнішнього фінансового контролю; 9) посилити аналітичну та профілактичну функцію публічного зовнішнього фінансового контролю, зокрема в секторах, важливих для безпеки й

оборони; 10) активізувати міжнародне співробітництво та залучення до реформування кращих практик Європейського Союзу та INTOSAI; 11) удосконалити контроль та аудит у бюджетних установах як запоруку раціонального управління публічними фінансами; 12) зміцнити взаємодію з парламентом та громадянським суспільством з метою підвищення прозорості та довіри до системи контролю; 13) розробити нову стратегію розвитку Рахункової палати, включно з кадровою модернізацією, інституційною оцінкою та освітніми ініціативами.

ВИСНОВКИ

У дисертації проведено комплексне дослідження та сформульовано найбільш суттєві результати та положення дослідження, наведено теоретичні узагальнення та пропозиції щодо вдосконалення правових основ проведення державного зовнішнього фінансового контролю в Україні.

1. Становлення фінансового контролю зумовлене появою засобів обміну та формуванням фінансових правовідносин. Історію розвитку державного фінансового контролю доцільно поділяти на певні історичні періоди, що характеризуються найбільш значущими змінами в політичному та соціальному житті громадян, які проживали на території України. Історичні передумови виникнення фінансового контролю можна розглянути як результат еволюції економічних відносин, соціальних формацій і потреби в регулюванні та управлінні потоками фінансових ресурсів. Передумови становлення публічного фінансового контролю на території України пов'язані зі становленням України як незалежної держави, тому початком сучасного етапу розвитку публічного фінансового контролю доцільно вважати дату проголошення незалежності України – 24 серпня 1991 року, а нормативно-правовою основою фінансового контролю України є нормативно-правові акти, які регулювали повноваження, завдання та функції органів, що проводять фінансовий контроль, а саме податкової служби, Національного банку, Державної контрольно-ревізійної служби, Комітету з нагляду за страховою діяльністю та Рахункової палати.

2. На основі аналізу поглядів науковців можна виділити такі ключові історичні передумови виникнення фінансового контролю: 1) колективізація праці та господарювання - із переходом від індивідуальної праці до колективної виникла необхідність у більш чіткій організації обліку й контролю за ресурсами та їх використанням, що стало основою для розвитку систем контролю за виробничими процесами; 2) необхідність управління ресурсами - у міру розвитку суспільних формацій зростає потреба в регулюванні обсягів виробництва, споживання й збереження ресурсів, з появою великих господарських об'єктів та

державних структур виникла потреба у прозорості й контролі за фінансовими потоками; 3) поява грошей і розвиток товарно-грошових відносин - введення грошей в економічний обіг створило нові можливості, але й вимагало впровадження систем контролю за фінансовими операціями, що стало важливою частиною економічного управління; 4) формування державних структур - перші державні утворення потребували ефективних механізмів контролю для забезпечення справедливого розподілу ресурсів, фінансування державних функцій та управління державними доходами; 5) розвиток продуктивних сил і технологій - прогрес у виробництві та нові технології привели до необхідності удосконалення фінансового контролю, оскільки складні економічні системи вимагали точнішого моніторингу й регулювання фінансових потоків; 6) зміна суспільно-економічних формацій - кожна нова економічна формація (від рабовласництва до капіталізму) приносила зміни у способах управління та контролю, що обумовлювало необхідність оновлення систем обліку й фінансового контролю; 7) глобалізація та інтеграція іноземних практик - взаємодія з іншими країнами, розвиток міжнародної торгівлі та інтеграція світових методик фінансового контролю сприяли удосконаленню національних систем контролю; 8) поява нових економічних суб'єктів і методів управління - розвиток корпоративного управління, створення великих компаній і глобальних фінансових організацій зробили фінансовий контроль необхідним для забезпечення прозорості та ефективності економічної діяльності.

3. Поняття «контроль» необхідно визначити як одну з управлінських функцій, яка становить систему спостереження і моніторингу за діями підконтрольного об'єкта для оцінювання ефективності ухвалених рішень щодо управління. Термін «державний контроль» доцільно розглядати як багатогранне явище, залежне від напрямку застосування та рівня, на якому він здійснюється та можна трактувати як функцію, процес чи вид суспільних відносин. Аналіз існуючих підходів до визначення термінів «контроль», «державний контроль», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль» демонструє, що в науці адміністративного права та фінансового права вказані терміни часто

ототожнюють. Однак запропоноване вище співвідношення цих понять дозволяє провести логічний поділ завдань на конкретному рівні публічного управління, надає можливість раціонально взаємодіяти суб'єктам фінансового контролю та визначити межі їх відповідальності. Поняття «державний фінансовий контроль» слід визначати як функцію публічного управління, яка реалізується органами публічного управління, зокрема спеціалізованими державними органами фінансового контролю, цілеспрямована на гарантування дотримання засад законності, раціональності, дієвості управління, зокрема у сфері формування, розподілу, використання, розпорядження публічними грошовими ресурсами з метою виявлення та запобігання вчиненню порушення фінансових норм. Однак слід зауважити, що в законодавчих актах взагалі відсутнє чітке та належне визначення поняття «державний фінансовий контроль», а також не використовуються поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» чи «державний внутрішній фінансовий контроль». З огляду на це, виникає проблема наявності подвійного тлумачення та неоднозначного застосування як у теорії, так у практичному застосуванні вказаних понять.

4. Для достовірного тлумачення та визначення змісту поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» важливо виділити його основні ознаки. Поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» окреслює виконання публічної діяльності незалежними органами контролю в контексті фінансових правовідносин. Публічна фінансова діяльність охоплює широку сферу, має чіткі цілі, організаційний характер і здійснюється на основі фінансово-контрольних норм у сфері контрольної діяльності. Поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» містить такі характерні ознаки: 1) є складовою та функцією публічного управління, оскільки проводиться у специфічній сфері фінансових правових відносин, які регламентуються спеціальними правовими нормами; 2) проводиться незалежними спеціальними суб'єктами публічних правовідносин, які мають владні повноваження, а саме Рахунковою палатою України; 3) особливий предмет та об'єкт фінансового контролю; 4) проводиться з метою виявлення правопорушень та визначення пропозицій щодо покращення

якості формування, розподілу та використання матеріальних ресурсів держави, тобто підвищення ефективності управління фінансами держави; 5) врегульований спеціальними імперативними нормами фінансового права.

5. У більшості позиціях науковців до визначення поняття «державний зовнішній фінансовий контроль» акцент робиться на визначенні органу, що уповноважений проводити фінансовий контроль та його відокремленості від виконавчої гілки влади, яка, по суті, є підконтрольним об'єктом. Однак частко предмет зовнішнього фінансового контролю визначено з точки зору вузького підходу, а саме як дохідна та видаткова частина бюджету і позабюджетних фондів. На практиці ж зовнішній державний фінансовий контроль, як в Україні, так і за кордоном, покликаний охоплювати всі сфери економіки, де відбувається акумулювання, витрачання, планування, накопичення або розпорядження державними фінансовими ресурсами. Тобто предмет такого контролю включає не тільки державний бюджет і позабюджетні фонди, а й державні установи, установи з участю держави в капіталі, державний кредит і борг, а також фінансові відносини з міжнародними установами тощо. Під державним зовнішнім фінансовим контролем пропонуємо визначати цілеспрямовану публічну діяльність незалежного органу фінансового контролю, створеного законодавчим органом, що спрямована на гарантування законності, дотримання фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави через проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу й інших заходів контролю. Також пропонуємо внести зміни до статті 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та закріпити на законодавчому рівні вказане визначення поняття «державний зовнішній фінансовий контроль».

6. Поняття «принцип» розуміється як основоположні та вихідні положення, що лежать в основі визначеної теорії, вчення, науки чи світогляду. Водночас у контексті проведення публічного зовнішнього фінансового контролю доцільно принципи розглядати як ключові ідеї, керівні засади,

фундаментальні основи та вихідні положення, які становлять найважливішу базу не лише для норм права, але й для всієї правозастосовної діяльності. Поняття принципів публічного фінансового контролю пропонуємо визначити як комплекс обґрунтованих теоретично та закріплених на законодавчому рівні засад, які встановлюють ключові положення проведення фінансового контролю, основним завданням якого є дієве розпорядження фінансами, гарантування фінансової стабільності та виявлення фінансових правопорушень.

7. На основі аналізу позицій науковців щодо принципів фінансового контролю необхідно визначати наступний перелік ключових принципів публічного зовнішнього фінансового контролю: 1) принцип законності – діяльність органів, які проводять перевірки повинна чітко базуватись на відповідних правових нормах та правилах, закріплених на законодавчому рівні; 2) принцип об'єктивності – заходи контролю мають базуватись на даних, зібраних об'єктивно; 3) принцип незалежності – органи, які проводять фінансовий контроль, мають незалежний статус та повноваження; 4) принцип гласності та публічності – результати перевірки повинні бути доступними та зрозумілими для суспільства; 5) принцип відповідальності – органи, які проводять фінансовий контроль та їх працівники повинні нести відповідальність за результати своєї діяльності та за дотримання встановлених норм та процедур. Зазначений перелік правових засад може слугувати базисом для формування ефективної системи принципів публічного зовнішнього фінансового контролю, спрямованої на гарантування високого рівня законності, ефективності та довіри суспільства. Узагальнюючи аналіз засад публічного зовнішнього фінансового контролю доцільно наголосити, що наявність єдиного сформованого комплексу принципів публічного зовнішнього фінансового контролю стане основою його організації та правового регулювання. З огляду на це, принципи публічного зовнішнього фінансового контролю повинні бути належним чином закріплені в законодавстві.

8. З наукової точки зору концепція системи публічного фінансового контролю повинна включати теоретичні та методологічні засади контролю, які

згодом будуть відображені в нормативно-правових актах, що регулюють державну політику у цій сфері. Поміж іншого, впровадження вказаної концепції має зумовити надання Рахунковій палаті статусу вищого органу фінансового контролю із відповідними повноваженнями координації, а також до чіткого розмежування компетенції між органами зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю. Рахункова палата є членом INTOSAI з 1998 року, а з 1999 року – членом EUROSAI, що вкотре підтверджує міжнародне визнання її статусу як вищого органу фінансового контролю України та її активну взаємодію з міжнародними інституціями у сфері фінансового контролю. Рахунковій палаті України встановлено роль вищого органу фінансового контролю в системі публічного фінансового контролю, проте для офіційного набуття вказаного правового статусу необхідно закріпити відповідні положення перш за все на конституційному рівні. Закріплення на конституційному рівні статусу Рахункової палати як вищого органу незалежного зовнішнього фінансового контролю сприятиме ефективній координації діяльності всіх фінансово-контрольних органів.

9. Термін «компетенція Рахункової палати» доцільно визначити як коло повноважень, що закріплені у нормативно-правових актах, які визначають права та обов'язки членів Рахункової палати стосовно здійснення фінансового контролю над підконтрольними об'єктами, охоплюють організацію, проведення та моніторинг фінансово-бюджетної діяльності, а також забезпечують реалізацію відповідальності за невиконання або неналежне виконання покладених на Рахункову палату завдань. Бюджетний кодекс України, і Закон України «Про Рахункову палату» досить вичерпно визначають перелік повноважень, якими наділений вищий орган фінансового контролю в Україні. До основних повноважень Рахункової палати України під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю необхідно включати: 1) здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю над доходами бюджету, включаючи адміністрування податків; 2) контроль видатків бюджету, зокрема на державні органи, трансферти місцевим бюджетам, таємні видатки, соціальні

фонди; 3) аудит управління державною та комунальною власністю, діяльності державних і комунальних підприємств; 4) контроль за оформленням і поверненням бюджетних кредитів; 5) аудит державних запозичень, гарантій і обслуговування державного боргу; 6) перевірка використання міжнародної фінансової допомоги, грантів, позик; 7) контроль публічних закупівель; 8) аудит виконання програм, інвестиційних проєктів, державних замовлень і державної допомоги за бюджетні кошти; 9) аудит операцій Державної казначейської служби з бюджетними коштами; 10) перевірка стану внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів; 11) аудит інших бюджетних операцій; 12) контроль кошторису витрат Національного банку України; 13) аудит доходів і видатків місцевих бюджетів та соціальних фондів; 14) перевірка фінансової звітності публічного сектору; 15) подання обов'язкових до вивчення рішень за результатами контрольних заходів; 16) звернення до суду у випадку правопорушень чи перешкод у роботі палати; 17) інформування правоохоронних органів про ознаки правопорушень; 18) співпраця з органами фінансового контролю інших держав і міжнародними організаціями; 19) здійснення методичної та методологічної роботи; 20) управління якістю контрольних заходів; 21) підвищення професійного рівня членів Рахункової палати.

10. Функції Рахункової палати характеризують її як державний орган та встановлюються на підставі норм спеціалізованого Закону України «Про Рахункову палату» і виконують роль напрямків роботи органу для досягнення мети і завдань Рахункової палати. Функції Рахункової палати є ключовими напрямками її діяльності, які відображають сутність, мету та призначення вказаного органу, спрямовані на забезпечення ефективного зовнішнього фінансового контролю за використанням публічних ресурсів, надання експертних висновків, інформаційної підтримки та консультаційної допомоги. Основні функції – контрольна, експертно - аналітична, консультативна та інформаційна – формують основу діяльності Рахункової палати та гарантують її комплексний підхід до виконання поставлених завдань. Разом з тим, наявність допоміжних функцій свідчить про багатогранність і гнучкість органу у виконанні

своїї місії. Для подальшого вдосконалення діяльності Рахункової палати необхідно чітко закріплення її функцій та повноважень у законодавстві, що забезпечить системність та ефективність роботи органу в інтересах держави та суспільства.

11. Форма фінансового контролю є зовнішнім вираженням його сутності, що проявляється у виконанні конкретних контрольних заходів із застосуванням відповідних методів і прийомів, та спрямована на встановлення фактів об'єктивної діяльності та фіксується в документах фінансового контролю, зокрема у фінансовій звітності, яка відображає результати контролю. При цьому неможливо надати вичерпний перелік форм фінансового контролю в діяльності Рахункової палати, оскільки їх класифікація залежить від різних підходів та критеріїв виділення. Однією з форм зовнішнього фінансового контролю є фінансовий аудит, який є зовнішнім проявом контрольної діяльності, що проводиться за допомогою таких інструментів, як перевірка, аналіз та оцінка. Ще однією з форм публічного зовнішнього фінансового контролю є аудит ефективності, основна мета якого – надання певних рекомендацій для покращення та реалізації програм об'єктів контролю, що сприятимуть підвищенню результативності використання публічних коштів. Також однією з форм публічного зовнішнього фінансового контролю є аудит відповідності (compliance audit), який набув широкого поширення у зарубіжних країнах, оскільки ефективно сприяє підвищенню прозорості та відповідальному управлінню економічними, фінансовими, природними, людськими та іншими ресурсами суспільства.

12. У науковій літературі відсутня чітко сформована система понять, що стосується методів публічного зовнішнього фінансового контролю, тому доцільно сформулювати відповідні висновки, враховуючи, що серед найчастіше запропонованих науковцями методів фінансового контролю виділяють ревізії, перевірки, інвентаризації, обстеження, спостереження, інспекції тощо. Поняття «метод фінансового контролю» застосовується виключно в межах наукових досліджень та у правозастосовній діяльності. У чинному законодавстві та

законопроектах вказане поняття не застосовується. Вважаємо, що вказане підтверджує те, що деякі вчені відносять до методів фінансового контролю також методи наукового пізнання. Під методами публічного зовнішнього фінансового контролю необхідно визначати сукупність визначених прийомів, дій та інструментів, що спрямовані на реалізацію певної форми та виду зовнішнього фінансового контролю. На наше глибоке переконання, до таких методів доцільно включати наступні: 1) аналіз (фінансових звітів, результатів роботи, ефективності роботи); 2) перевірка (документів, фінансових операцій, бухгалтерських звітів і балансів, нормативна перевірка); 3) моніторинг; 4) спостереження; 5) інвентаризація; 6) опитування; 7) оцінювання. Саме вказані методи гарантуватимуть комплексний підхід до проведення публічного зовнішнього фінансового контролю та сприятимуть підвищенню його результативності.

13. На основі досвіду провідних країн світу можна зробити кілька важливих висновків для України щодо впровадження та вдосконалення системи публічного зовнішнього фінансового контролю: 1) значення широких повноважень для ефективного контролю. Досвід Франції та Німеччини показує, що надання органам фінансового контролю (зокрема Рахунковій палаті) широких повноважень, таких як видача обов'язкових для виконання постанов та ухвалення рішень щодо використання фінансових ресурсів, є ключовим для запобігання зловживанням і забезпечення ефективності фінансових витрат. Це дозволяє органам контролю не лише моніторити, а й впливати на процеси, забезпечуючи належне використання коштів; 2) ефективність внутрішнього контролю та автоматизація. Важливим аспектом є розвиток служб внутрішнього контролю та поступова автоматизація аудиторських процесів, як це відбувається в Німеччині. Такий підхід дозволяє значно підвищити ефективність перевірок і зменшити людський фактор, що в свою чергу підвищує якість аудиту та контролю. 3) значення детальної перевірки та звітності. Як показує досвід Нідерландів, створення органів, таких як Аудиторський суд, що здійснюють детальну перевірку звітів і перевіряють відповідність фінансових операцій

законодавству, є важливим елементом для забезпечення прозорості та законності використання бюджетних коштів. 4) для України важливо запозичити найкращі практики з європейських країн, особливо щодо надання широких повноважень органам контролю, впровадження ефективних механізмів внутрішнього контролю та автоматизації аудиторських процесів. Розвиток і вдосконалення системи фінансового контролю в Україні на основі цих принципів може значно підвищити рівень прозорості та ефективності використання державних фінансів.

14. Досвід зарубіжних країн щодо нормативно-правового та організаційного забезпечення здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю можна охарактеризувати наступним: 1) зовнішній фінансовий контроль є вищою ланкою системи публічного фінансового контролю; 2) зовнішній фінансовий контроль здійснюється як безпосередньо парламентом, так і органами, створеними ним — зокрема, вищими органами зовнішнього фінансового контролю, національними фінансовими інспекціями тощо; 3) наявна уніфікація ролі вищого органу фінансового аудиту як органів парламентського фінансового контролю; 4) умови функціонування вищого органу фінансового контролю формуються як на національному рівні, так і під впливом міжнародних інституцій; 5) вищий орган фінансового контролю характеризується високим рівнем незалежності, включно з незалежністю їх посадових осіб, що забезпечує об'єктивне виконання контрольних функцій і захищеність від політичного, організаційного та фінансового впливу з боку гілок влади; 6) вищі органи фінансового контролю підзвітні парламенту і, через публічні звіти, — громадськості, яка виступає основним одержувачем інформації про результати контролю; 7) їхні повноваження та статус визначаються на рівні конституцій та спеціального законодавства; 8) існує ефективна система добору, навчання та мотивації персоналу вищого органу фінансового контролю; 9) робота вищого органу фінансового контролю ґрунтується на системно розробленій методологічній базі, відповідній міжнародним стандартам ISSAI; 10) забезпечено продуктивну взаємодію вищого органу фінансового контролю з парламентом та громадянським суспільством, що сприяє формуванню

партнерських відносин із зацікавленими сторонами на всіх рівнях — від національного до міжнародного.

15. До основних напрямів вдосконалення організаційно – правових умов здійснення державного зовнішнього фінансового контролю в Україні пропонуємо включати: 1) надання Рахунковій палаті статусу вищого органу фінансового контролю з метою офіційного визнання Рахункової палати вищим органом фінансового контролю, на який покладатиметься координація усієї системи публічного фінансового нагляду; 2) внесення змін до частини першої статті 98 Конституції України та сформулювати її текст у наступній редакції: «Рахункова палата України є вищим незалежним органом публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні. Рахункова палата України проводить фінансовий контроль від імені Верховної Ради України за усіма операціями з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у державному бюджеті. Управління тими частинами публічних фінансів, які виключені з державного бюджету не звільняє їх від фінансового контролю вищого публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні»; 3) закріплення за Рахунковою палатою України статусу координатора фінансової діяльності, і статусу вищого органу зовнішнього публічного фінансового контролю; 4) надання Рахунковій палаті дієвих каральних повноважень; 5) конкретизація норм, визначивши вичерпний перелік підстав для притягнення до адміністративної чи кримінальної відповідальності, доцільно передбачити не лише штрафи, а й обов’язкове повернення неправомірно використаних коштів, при цьому штраф мав би виконувати компенсаційну функцію, а не лише бути каральною санкцією; 6) зміцнення співробітництва Рахункової палати з органами судової влади, органами адміністративної юрисдикції та органами прокуратури; 7) вдосконалення механізму реагування органів публічної влади на висновки й рекомендації Рахункової палати щодо усунення порушень бюджетного законодавства; 8) зміцнення кадрового потенціалу органів публічного фінансового контролю; 9) на нормативному рівні розмежувати публічний зовнішній та внутрішній фінансовий контроль, із закріпленням чітких

дефініцій, повноважень і сфер відповідальності відповідних органів; 10) на нормативному рівні розмежувати повноваження органів фінансового контролю (зокрема, Рахункової палати та Державної аудиторської служби) для уникнення дублювання функцій; 11) забезпечити розвиток теоретико-правової бази публічного зовнішнього фінансового контролю з чітким визначенням термінології, функцій, принципів та методів контролю; 12) підвищити якості організаційного, кадрового та технічного забезпечення діяльності органів публічного зовнішнього фінансового контролю; 13) посилити аналітичну та профілактичну функцію публічного зовнішнього фінансового контролю, зокрема в секторах, важливих для безпеки й оборони; 14) активізувати міжнародне співробітництво та залучення до реформування кращих практик Європейського Союзу та INTOSAI; 15) розробити нову стратегію розвитку Рахункової палати, включно з кадровою модернізацією, інституційною оцінкою та освітніми ініціативами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Bundeshaushaltsordnung (BHO). URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/bho/>.
2. Bundesrechnungshofgesetz (BRHG). URL. https://www.gesetze-im-internet.de/brhg_1985/
3. Code of Ethics.International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL: http://www.issai.org/media/12926/issai_30_e.pdf.
4. Haushaltsgrundsätzegesetz(HGrG). URL.<https://www.gesetze-im-internet.de/hgrg/>
5. In Focus: Implications of a Eurozone Break-up Euromonitor International 08 December 2014 URL: <http://pottal.euromonitor.com/Portal/Pages/-Magazine/WelcomePage.aspx>
6. ISSAI 100 «Основоположні принципи аудиту державного сектору». URL: <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-100-ruso.pdf>
7. Ivanytskyi Andrii. The role of non-governmental organizations in the functioning of International human rights protection mechanisms. *Visegrad journal on human rights*. 2024. № 2. P. 53-60.
8. Koicheva O. Public administration under modern conditions: concept, features, challenges: collective monograph ("Accounting chamber – the leading institution in the financial and control activity of the state" P. 232-248). Riga. 2020. 268 p.
9. Landeshaushaltsgesetz (LHG). URL.<https://www.ris.bka.gv.at/NormDokument.wxe?Abfrage=LrSbg&Gesetzesnummer=10001051&FassungVom=2025-01-20&Artikel=&Paragraf=0&Anlage=&Uebergangsrecht=>
10. Landeshaushaltsordnung (LHO). URL.https://recht.nrw.de/lmi/owa/br_text_anzeigen?v_id=3920031009101837119

11. Landesrechnungshofgesetz (LRHG). URL:
<https://brandenburg.de/gesetze/lrhg>
12. Lima Declaration Of Guidelines On Auditing Precepts. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL:
<http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico/lima-declaration.html>.
13. Mexico Declaration on SAI Independence. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI):
<http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico.html>.
14. National Audit Office Annual Report 2012 URL:
http://www.vkontrolė.lt/audito_ataskaitos_en.aspx?tipas=15
15. Principles of transparency and accountability. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Mode of access:
http://www.issai.org/media/12930/issai_20_e_.pdf.
16. The Lima Declaration (ISSAI 1). Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima/Peru 1977; INTOSAI Professional Standards Committee URL:
http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf
17. Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG). URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/>
18. Адміністративне право України. Академічний курс : у 2 т. К. : Юрид. думка, 2007. 592 с.
19. Айгістова В. Аудит ефективності державних підприємств. *Державний інформаційний бюлетень про приватизацію*. 2008. №2. С. 17-21.
20. Академічний тлумачний словник URL: <http://sum.in.ua/s/sutnistj>
21. Александрович О. О. Історичний досвід та організаційно-правові гарантії незалежного державного фінансового контролю в Польщі. *Актуальні проблеми державного управління*. 2014. № 2. С. 255-263.
22. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. К. : «Центр учбової літератури». 2013. 384 с.

23. Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади : монографія. Київ : Наукова думка, 2004. 304 с.
24. Андрійко О. Ф. Організаційно-правові проблеми державного контролю у сфері виконавчої влади: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 1999. 42 с.
25. Базика С. К. Механізми парламентського контролю у сфері публічних фінансів в Україні. дис. ... канд. наук держ. упр.: 25.00.02 01. механізми державного управління. Хмельницький, 2019. 242 с.
26. Бандурка О. М., Тищенко М. М. Адміністративний процес : підручник. Київ : Літера ЛТД, 2001. 336 с.
27. Баранюк Ю. Р. Економічна природа державного фінансового контролю. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2017. №6 (2). С. 127–137.
28. Бардаш С. В. Класифікація принципів контролю як складного поліморфного явища. *Економіка та держава*. 2012. №7. С. 4–8.
29. Басанцов І. В. Стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю. *Механізм регулювання економіки*. 2011. № 1. С. 164-171.
30. Басанцов І. В. Удосконалення державного фінансового контролю за ефективним використанням бюджетних коштів в Україні. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2011. № 1 (10). С. 280-283.
31. Бауман Ю. Фінансовий моніторинг як вид фінансового контролю. *Підприємництво, господарство і право*. 2009. № 4. С. 40-43.
32. Білокур Є. І. Функції державного управління: поняття, особливості, правове регулювання: дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. 2015. 194 с.
33. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: підручник. К.: ПП «Влад і Влада», 1996. 320 с.
34. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит. Київ : Українська академія оригінальних ідей, 2005. 888 с.
35. Бліхар М. М. Правові засади фінансового контролю при здійсненні інвестиційної діяльності. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. № 1/2. URL:

http://vjhr.sk/archive/2017_1/part_2/3.pdf.

36. Бондаренко А. І. Принципи здійснення державного фінансового контролю. *Державне регулювання процесів економічного і соціального розвитку*. 2011. Вип. №2 (33). С. 332-341.

37. Бортник Н. П., Єсімов С. С. Принципи фінансового контролю в системі інвестиційно-правової політики. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 824. С. 14–20.

38. 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.

39. Бортняк В. А. Генезис системи державного фінансового контролю в Україні. Інтеграція освіти, науки та бізнесу в сучасному середовищі: зимові диспути: тези доп. І Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 6-7 лютого 2020 р. Дніпро, 2020. Т.1. С. 146-151.

40. Бугай Н. Аудит ефективності як сегмент державного фінансового контролю: необхідність сучасності та міжнародні орієнтири. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації Міжнародний науковий журнал*. 2017. Випуск 3-4. С. 21-29.

41. Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51. Ст. 572.

42. Василик О. Д. Державні фінанси України: навчальний посібник. К. : Вища шк., 1997. 383 с.

43. Василик О. Д. Теорія фінансів : підручник. К. : НІОС, 2000. 416 с.

44. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України: автореф. дис.. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08. Гроші, фінанси і кредит. К., 2005. 22 с.

45. Ващенко І. Парламентський контроль у структурі державного фінансового контролю в Україні. *Банківська справа*. 2004. № 3. С. 53-60.

46. Великий енциклопедичний юридичний словник. НАН України, Інститут держави і права ім. В.М.Корецького ; ред. Ю. С. Шемшученко. К. : Юридична думка, 2007. 992 с.

47. Верховна контрольна палата Польщі. URL: <http://ostarbeiter.vn.ua/verh-kontr-palata-poll.html>

48. Виговська Н. Г., Славіцька А. Ю. Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2016. С.223.

49. Виговська Н. Стеблянко О. Державний фінансовий контроль у системі регулювання земельних відносин. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 4(37). С.104–111.

50. Виговська Н. Г., Славіцька А.Ю. Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2016. Вип. 78(4). С. 219-228.

51. Виконавча влада і адміністративне право. за заг. ред. В.Б. Авер'янова. Київ : Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. 668 с.

52. Владімірова Н. П. Напрями реформування державного фінансового контролю задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 16. С. 46-52.

53. Владімірова Н. П. Сутність державного фінансового контролю. Сучасні проблеми фінансового моніторингу: Збірник матеріалів IV Всеукраїнської науково-практичної конференції. 2015. С. 40-44.

54. Влагова О. І. Адміністративно-правовий статус Рахункової палати України. *Наукові записки. Серія: Право*. 2019. Випуск 6. 158 с.

55. Влаговська К. П. Доктринальні підходи до визначення компетенції адміністративного суду. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2020. Вип. 1. Том. 1. С. 130-133.

56. Волощук М. Г., Карабін Т. О., Менджул М. В. Фінансове право : навч. посіб. Ужгород : Вид-во Олександрії Гаркуші, 2017. 244 с.

57. Гавдьо Ю. Щодо правового статусу Рахункової палати з урахуванням зарубіжного досвіду. *Юридичний радник*. 2005. № 6. С. 53-57.

58. Гаращук В. М. Доктрина контролю та нагляду в управлінні. Правова доктрина України – основа формування правової системи держави: матеріали міжнародної науково-практичної конференції, присвяченій 20-річчю НАПрН України та обговоренню 5-ти том. монографії «Правова доктрина України», м. Харків, 20–21 листопада 2013 р. Харків: Національна академія правових наук України. 2013. С. 201-207.

59. Гаращук В. М. Контроль та нагляд у державному управлінні. Харків : Фоліо, 2002. 176 с.

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

61. Германчук І. Б. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. Київ: НВП «АВТ», 2004. 424 с.

62. Гетманець О. П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Харків : Екограф, 2008. 308 с.

63. Гетманець О. П. Правові принципи бюджетного контролю. *Форум права*. 2017. № 5. С. 84–90.

64. Гетманець О. П. Принципи державного контролю в бюджетному процесі. *Форум права*. 2006. № 1. С. 20-24.

65. Гладченко Л., Сивульська Н., Волковський Є. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні на шляху до євроінтеграції. *Економіка та суспільство*. 2024. № 66. С. 30-39.

66. Глущенко В. В., Хмельков А. В. Фінансовий контроль в Україні: вектори розвитку. *Фінанси України*. 2012. № 6. С. 97-103.

67. Голосніченко Д. І. Повноваження та компетенція: спільні риси і відмінності. Правове регулювання суспільних відносин у сфері культури. Сучасний стан та перспективи розвитку : тези Всеукраїнської наук. конф. (Київ, 15 травня 2007 р.) К. : КНУКІМ, 2007. С. 26–27.

68. Голосніченко І. П., Голосніченко Д. І. Теорія повноважень, їх легітимність та врахування потреб і інтересів при встановленні на законодавчому рівні. *Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право : збірник наукових праць*. 2011. № 1. С. 147–155.

69. Гончарова М. В. Досвід організаційно – правового регулювання фінансового контролю у зарубіжних країнах. *Проблеми фінансово – кредитної та банківської системи*. 2014. № 3 (69). С.27-32.

70. Гордей О. Д. Державний фінансовий контроль в Україні: зарубіжний досвід. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2021. № 6 (76). С. 87 – 92.

71. Гошовська В., Пашко Л., Задоя К. Парламентаризм в Україні. Державно-управлінські механізми реалізації функцій законодавчої влади : навчально-методичні матеріали. Київ : НАДУ, 2013. 48 с.

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

73. Гриценко О. І. Рахункова палата: державно-правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку. Запоріжжя : Видавництво ВАТ «Мотор Січ», 2004. 138 с.

74. Гриценко О. Місце Рахункової палати в системі органів фінансового контролю. *Законодавство України*. 2006. № 11. С.42-44.

75. Губанова Т. О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. Вип. 636. С. 99–104.

76. Губанова Т. О. Правове забезпечення державного фінансового контролю в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Каб. Міністрів України, Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. К., 2013. 20 с.

77. Гупаловська М. Нові підходи до класифікації державного фінансового контролю.

URL:<http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/11004/1/%D0%95%D1%84%D0%B>

5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%B0%20%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D0%BA%D0%B0%202015.pdf

78. Гупаловська М. Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 210 с.

79. Гуренко Т. О. Сучасний стан та напрями удосконалення організації державного фінансового контролю. *Наукове фахове видання «Економіка та суспільство»*. 2023. № 55. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-23>

80. Гуцаленко Л. В. Коцупатрий М. М. Формування економічної сутності державного фінансового контролю. *Збірник наукових праць Вінницького ДАУ*. 2008. Вип. 36. С. 300–305.

81. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2009. 424 с.

82. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України: дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08. Львів, 2018. 222 с.

83. Даценко Г. В. Особливості організації фінансового контролю у забезпеченні ефективного функціонування суб'єктів господарювання. *Економіка та суспільство*. Мукачєво, 2019. Вип. 20. С. 189–198.

84. Дейнеко Є. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1. С. 61-64.

85. Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав - учасниць Співдружності Незалежних Держав, прийнята в місті Києві 8 червня 2001 року URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU01230>

86. Деменюк О. В. Бюджетна безпека України як одна з складових фінансової безпеки держави. URL: http://www.rusnauka.com/7_NND_2009/Economics/43052.doc.htm.

87. Демидась О. В. Особливості організації та методики проведення

державного фінансового аудиту. URL:
<http://socrates.vsau.org/b04213/html/cards/getfile.php/34738.pdf>).

88. Дереконь В. М. Напрями вдосконалення функціонування аудиту в системі фінансового контролю в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2006. № 4. С. 123-124.

89. Державний зовнішній аудит в контексті європейської інтеграції. ГО «Лабораторія законодавчих ініціатив», 2015. 29 с.

90. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні : навч. посібн. Ра ред. В. М. Русіна та Б. С. Шулюк. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2018. 214 с.

91. Державний фінансовий контроль. К.: КНЕУ, 2004. 408 с.

92. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник у схемах і таблицях. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. 275 с.

93. Державний фінансовий контроль: сутність та синтез поглядів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 10. С. 133-140.

94. Дікань Л. В. Державний аудит : підручник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 412 с.

95. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посіб. К.:Знання, 2015. 327 с.

96. Дікань Л. В. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку: монографія. Харк. нац. екон. ун-т. Х., 2010. 96 с.

97. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : дис. ... д-ра наук з держ. управління: 25.00.02. Київ, 2011. 480 с.

98. Дорош Н. І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення. *Фінанси України*. 1998. № 1. С. 47- 55.

99. Дорошенко О. О. Державний фінансовий контроль в Україні в часи Радянського Союзу. *Вісник НУВГП*. 2009. № 2. С. 69–76.

100. Дослідження зарубіжного досвіду основ побудови системи державного контролю. *Комунальне господарство міст. Серія: Економічні науки*.

2023. Т. 2. С. 29-33.

101. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник. Київ : Імекс-ЛТД, 2007. 304 с.

102. Дудко В. П. Контроль у системі державного регулювання економіки: теорія та організація: монографія. Чернівці: Прут, 2006. 368 с.

103. Дяченко М. Державний фінансовий контроль в контексті посилення дієвості бюджетної політики стимулювання регіонального розвитку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Сер. Економіка*. 2014. Вип. 1. С. 99-104.

104. Євтушевська О. А. Міжнародний досвід здійснення контролю. *Науковий вісник Академії муніципального управління*. 2012. Вип. 12. С. 222-231.

105. Ємець Р. О. Адміністративно-правові засади здійснення державного контролю у сфері земельних відносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 19 с.

106. Жадан Т. А. Економічна сутність та зміст поняття «державний фінансовий контроль». *Причорноморські економічні студії*. 2017. № 16. С. 161-168.

107. Жирна Ж. А. Зарубіжний досвід проведення аудиту ефективності. Актуальні проблеми фінансової системи України : збірник тез доповідей та виступів VII Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів і студентів (23 квітня 2010 р.). Том II. Черкаси : ЧДТУ, 2010. С. 276-278.

108. Журавський В. С. Основні функції та повноваження українського. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка*. 2001. Випуск 43. С. 76-80.

109. Загуменна Ю. О. Органи внутрішніх справ України як суб'єкти реалізації правоохоронної функції держави: монографія. за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Бандурки О. М. Харків, 2012. 250 с.

110. Заудальська О. Державний фінансовий контроль в Україні: сучасні тенденції та перспективи: автореф. дис. канд. юрид. наук. Миколаїв, 2021. 16 с.

111. Зубенко Г. В. Принцип об'єктивності в діяльності контрольно-рахункових органів України. Конституція України - основа розбудови правової демократичної соціальної держави та формування правової системи : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (23-24 черв. 2011 р.). Х. : Право, 2011. С. 217-220.

112. Інституційний розвиток Рахункової палати в системі вимог міжнародних та європейських стандартів. Збірник матеріалів круглого столу у Верховній Раді України. К., 2003. 37 с.

113. Карцева В. В. Фінансовий контролінг підприємств і організацій споживчої кооперації : монографія. Полтава : ПУЕТ, 2013. 335 с.

114. Касьяненко Л. М. Планування як складова фінансово-правового процесу. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка і право)*. 2010. № 3 (50). С. 120-121.

115. Ківалов С. В., Залюбовська І. К. Парламентський контроль за діяльністю органів виконавчої влади в Україні : монографія. Одеса : Юридична література, 2004. 152 с.

116. Кінащук Л. Л. Методи фінансового контролю: теоретико-методологічний аналіз. *Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія : Право*. 2015. Вип. 1(2). С. 44-50.

117. Клименко А. О. Організаційно-правові засади діяльності банків в системі заходів протидії легалізації доходів отриманих злочинним шляхом : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2004. 19 с.

118. Клімова С. М. Фінансово-управлінські відносини: організаційно-правовий аспект. *Теорія і практика правознавства*. 2016. № 2. С. 459-468.

119. Ключка О. В., Ключка С. С. Світова практика організації державного фінансового контролю та можливість її адаптації в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2021. № 6. С. 93-104.

120. Коваленко К. В. Зовнішній державний фінансовий контроль у підвищенні ефективності бюджетування України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08. Гроші, фінанси і кредит. К.: КНУ, 2015. 20 с.

121. Коваленко К. В. Зовнішній державний фінансовий контроль у підвищенні ефективності бюджетування України. дис...канд. екон. наук; 08.00.08 - гроші, фінанси і кредит. Київ : КНУ ім. Т.Шевченка, 2015. 290 с.
122. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М., Лозинський Ю. Р. Правове регулювання фінансового контролю в Україні: навчальний посібник. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с.
123. Ковач М. Й. Передумови виникнення та розвитку фінансового контролю. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.1. С. 234-238.
124. Ковриженко Д. Статус Рахункової Палати в Україні: українське законодавство, зарубіжний досвід та шляхи удосконалення. *Часопис Парламент*. 2005. № 3. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/415691>
125. Койчева О. Взаємна відповідальність у діяльності Рахункової палати. *Evropský politický a právní diskurz*. 2015. Sv. 2, Vyd. 2. С. 275-281.
126. Койчева О. С. Конституційний статус Рахункової палати України в системі органів державного фінансового контролю. *Право і суспільство*. 2014. №6-1. С. 151–158.
127. Койчева О. С. Правова природа компетенції та повноважень Рахункової палати. *Фінансове право*. 2014. №4 (30). С.45-48.
128. Койчева О. С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2016. 236 с.
129. Колодій А. М. Принципи права: генеза, поняття, класифікація та реалізація. *Альманах права*. 2012. Вип. № 3. С. 42–46.
130. Коломоець Т. О., Матвієнко П. Д. Принципи як елемент механізму контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування. *Адміністративне право і процес*. 2012. № 2. С. 31–42.
131. Колпаков В. К., Кузьменко О. В. Адміністративне право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 544 с.
132. Коментар до законодавства про фінансово-правові санкції. К. : Юрінком Інтер, 2007. 416 с.
133. Комітет з питань бюджету розглянув звіт Рахункової палати за 2023

пik. URL:https://www.rada.gov.ua/news/news_kom/250939.html

134. Комуницька М. П. Зовнішній державний фінансовий контроль формування та використання коштів бюджету та суб'єкти його здійснення <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/15207/1/122-126.pdf>

135. Конституція Пилипа Орлика – перший конституційний акт України. Наука сьогодні. 2006. № 40. С. 15–16.

136. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.

137. Контроль за державними фінансами : метод. посіб. Київ : Міжнар. центр перспект. дослідж., 2015. 35 с.

138. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, затверджена Розпорядженням КМУ від 10 травня 2018 року № 310-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-p>.

139. Косинський Р. В. Фінансовий контроль у системі державного управління господарськими процесами : автореф. дис ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. К., 2011. 242 с.

140. Косова Е. В. Історико-правовий аналіз становлення органів державного фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету : серія: Право*. 2016. Т. 1. Вип. 38. С. 164–166.

141. Косяченко К. Е. Вплив органів державної влади на стан фінансової дисципліни в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 243-246.

142. Крутевич М. Рахункова палата як орган парламентського контролю (порівняльний аналіз подібних ревізійних органів законодавчої влади у Західній та Східній Європі). *Право України*. 2001. № 11. С. 144-147.

143. Кузьменко О. А. Контроль за виконанням державного бюджету України як функція управління: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07. К., 2002. 205 с.

144. Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних

інститутів вищого незалежного фінансового контролю. *Підприємництво, господарство і право*. 2001. № 4. С. 83-85.

145. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.. 3-є вид. К. : Каравела, 2006. 312с.

146. Купранець І. М. Завдання та повноваження суб'єктів контролю щодо протидії злочинам у бюджетній сфері. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2016. № 1. С. 142-156.

147. Кур'янов В. В. Державний фінансовий контроль: сутність та синтез поглядів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 10. С. 133-140.

148. Курс адміністративного права України : підручник. за ред. Коваленка В.В. К. : Юрінком Інтер, 2012. 808 с.

149. Латковська Т. А. Бюджетна політика держави як один з основних напрямків економічної політики за господарським законодавством. *Актуальні проблеми держави і права*. 2012. Випуск 65. С. 68-75.

150. Латковська Т. А. Розвиток фінансово-правових відносин у сучасних умовах. *Актуальні проблеми держави і права*. 2010. № 53. С. 464-469.

151. Лиско Н. А. Основні принципи державного фінансового контролю в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 5 (119). С. 42–47.

152. Лисяк Л. В. Розвиток державного фінансового контролю в Україні. *Економічний вісник університету*. 2015. № 26/1. С. 200–206.

153. Литвин О. І. Зарубіжний досвід здійснення державного фінансового контролю. *Науковий вісник ЛНУВМБТ ім. С.З. Гжицького*. 2013. Том 15 №3 (57) Частина 4. С. 251–258.

154. Литвиненко Л. Система фінансового контролю у Франції: уроки для України URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpnadu/2008_1/06%20Mechanics.pdf

155. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів / Рахункова палата України. URL: http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=3283.

156. Ліпкан В. А. Контрольне право як атрибутний елемент української системи права. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 8. С.7-10.

157. Лісіна В. Ю. Аналіз можливостей реплікації світового досвіду формування системи державного фінансового контролю в національне господарство України. *Вісник Нац. техн. ун-ту "ХПІ" : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес і ефективність виробництва*. Харків : НТУ "ХПІ". 2012. № 14 (920), т. 2. С. 140-147.

158. Лопушняк Г. Рахункова палата та її роль у здійсненні державного фінансового контролю в Україні. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК*. 2013. № 20(1). С. 123-131.

159. Лопушняк Г., Малецька О., Рибчанська Х. Рахункова палата та її роль у здійсненні державного фінансового контролю в Україні. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК*. 2013. Вип. 20 (1). С. 123-131.

160. Лученко Д. В. Проблеми систематизації принципів контрольно-процесуальної діяльності. *Збірник наукових праць «Державне будівництво та місцеве самоврядування»*. 2003. Вип. 5. С. 199–207.

161. Лучковська С. І. Фінансове право: навч. посіб. К.: КНТ, 2010. 296 с.

162. Любенко А. М. Концептуальні засади державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів : моногр. К. : УБС НБУ, 2014. 406 с.

163. Максимова В. Ф. Організація державного фінансового контролю : навчальний посібник. Одеса : ОНЕУ, 2012. 276 с.

164. Малецька О. І. Взаємодія Рахункової палати України з іншими суб'єктами державного фінансового контролю. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2021. Вип. 17(2). С. 46-56.

165. Малишев В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом. *Фінансовий контроль*. 2003. С. 126–136.

166. Мельник О. П. Формування в Україні елементів державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до вимог європейських

стандартів. *Фінансове право*. 2007. № 2. С. 36-42.

167. Мельник О. П., Корнійчук С. Л. Принцип незалежності у сфері фінансового контролю. *Актуальні проблеми держави і права*. № 92. 2021. С. 59-64.

168. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн. *Фінансовий контроль*. 2002. № 2. С. 33–37.

169. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: Затверджені Рішенням Рахункової палати від 22 вересня 2015 р. № 5-5. URL:https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_6.pdf

170. Микитюк І. С. Принципи організації та здійснення державного фінансового контролю. *Вісник Тернопільського державного економічного університету*. 2006. № 3. С. 88–94.

171. Миргород-Карпова В. В. Адміністративно- правовий механізм забезпечення контролю за міжнародними фінансами в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Суми, Сумський державний університет, 2018. 261 с.

172. Миргород-Карпова В. В. Теоретичні засади та проблематика визначення сутності державного фінансового контролю в Україні. *Правові горизонти*. 2017. Вип. 5. С.95-104.

173. Миргород-Карпова В. В., Лісов Д. А. Порівняльно-правова характеристика рахункової палати в Україні, США та Польщі. *Правові горизонти*. 2020. № 23. С. 35-44.

174. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. Відомості Верховної Ради України. 2012. № 44-45; № 46-47; № 48. Ст. 552.

175. Михайленко С., Хомутенко В. Проблемні аспекти діяльності Рахункової Палати та шляхи їхнього вирішення. *Вісник THEU*. 2011. № 5–1. С. 175–182.

176. Місцевий уряд у нордичних і країни Балтії. URL: <http://sklinternational.org.ua/wp-content/uploads/2016/09/SKL20International20HELA20160426.pdf>

177. Місюкевич Л. О Основні засади реалізації контрольних функцій

рахункової палати у фінансовій сфері в Україні. Публічне управління і адміністрування в Україні URL: <http://www.pagjournal.iei.od.ua/archives/2020/15-2020/5.pdf> (дата звернення:).

178. Мягкий М. Г. Міжнародний досвід функціонування системи державного фінансового контролю URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3079/1/Мягкий>.

179. Нагребельний В. П., Чернадчук В. Д., Сухонос В. В. Фінансове право України. Загальна частина: навч. посіб. Київ: Право, 2003. 213 с.

180. 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.

181. Невідомий В. І. Етапи становлення та розвитку системи фінансового контролю в Україні. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2005. № 29. С. 334-341.

182. Невідомий В. І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі: конституційно-порівняльний аналіз: автореферат. дис. на здобуття наук. ступеня к-дат юридичних наук: 12.00.02. Київ: КНУВ, 2007. 22 с.

183. Невідомий В. І. Теоретико-практичні аспекти реформування Рахункової палати України у вищу аудиторську інституцію. *Фінанси України*. 2014. № 2. С. 30-43.

184. Невідомий В., Канонішена-Коваленко К. Нова якість Рахункової палати України: стратегія розвитку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2019. № 3(204). С. 40–50.

185. Недбалюк І.Р. Еволюційні передумови становлення і розвитку бюджетного контролю. *Держава та регіони*. 2020. Вип. 3 (114). С.97-101.

186. Нестеренко А. С. Фінансова система України: проблеми теорії : монографія. Одеса : Фенікс, 2014. 576 с.

187. Ніщимна С. О. Принципи публічної фінансової діяльності в Україні : монографія. Чернігів : ЧДЕУ, 2013. 376 с.

188. Обушна Н. І. Механізми формування та розвитку публічного аудиту

в Україні: Дис. ... докт. наук держ. упр.: 25.00.02. Механізми державного управління. Київ, 2018. 469 с.

189. Обушна Н. І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. *Вісник НАДУ при Президентові України*. 2016. № 6. С.64-71.

190. Обушна Н. Особливості інституціоналізації Рахункової палати в Україні як вищого органу аудиту. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2019. Вип. 2(41). С. 61–69.

191. Опря Є. А. Історичні аспекти формування та розвитку податкової системи в Україні. *Університетські наукові записки*. 2005. № 3(15). С. 375–378.

192. Організаційно-правове забезпечення діяльності рахункової палати: автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ін-т законодавства Верховної Ради України. Київ : Б. в., 2005. 20 с.

193. Орехова І. С. Форми державного контролю у сфері господарської діяльності. *Актуальні проблеми держави і права*. 2011. Випуск 60 .С. 535-542.

194. Орлюк О. П. Проведення аудиторської перевірки: конфлікт інтересів учасників товариства як предмет судового розгляду. *Вісник господарського судочинства*. 2008. № 3. С. 69-76.

195. Орлюк О. П. Фінансове право : Академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

196. Орлюк О. П. Фінансове право: навч. посібник. К.: Юрінком Інтер, 2003. 528 с.

197. Остапович Г. М. Державний контроль на ринку цінних паперів України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К., 2006. 205 с.

198. Павленко Б. О. Рахункова палата як орган державного фінансового контролю. *Правові горизонти*. 2019. Вип. 16 (29). С. 64-68.

199. Паладій М. Організаційно-правові форми державного управління сферою інтелектуальної власності. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2011. Вип. 6. С. 3-9.

200. Панкевич Л. В. Бюджетний менеджмент. К.: Знання, 2006. 293 с.
201. Паньків С. П. Рахункова палата України у системі державного фінансового контролю. *Університетські наукові записки*. 2005. № 3. С. 232-237.
202. Пацкан В. В. Рахункова палата як вищий орган аудиту України. дис. ... д-ра юрид. наук.: 12.00.07. Ужгород, 2020. 472 с.
203. Пацкан В. В. Роль парламентаризму в системі конституційно-правового механізму забезпечення прав і свобод людини: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.02; Ін-т законодавства Верховної Ради України. К., 2014. 19 с.
204. Петричук М. В. Генезис розвитку органів державного фінансового контролю в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. №7. С. 270-274.
205. Петричук М. В. Поняття та основні завдання державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. №11. С. 476–479.
206. Петришина М., Лагутіна К. Діяльність Рахункової палати: проблеми та шляхи вдосконалення. *Молодий вчений*. 2019. Вип. 11 (75). С. 374-377.
207. Петрушка О. В. Американська модель організації державного фінансового контролю: перспективи адаптації в Україні. *Гроші, фінанси та кредит*. 2022. №69. С. 195-198.
208. Пивовар Ю. І. Організаційно-правові засади взаємодії міліції і органів фінансового контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2008. 21 с.
209. Пивоваров К. В. Функції контролю фінансового ринку в системі державного управління. *Теорія та практика державного управління*. 2014. № 1. С. 121-129.
210. Пиріг А. В. Актуалізація принципів здійснення державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2024. № 3. С. 384-389.
211. Письменна Т. В. Розвиток вітчизняної системи державного

фінансового контролю в площині зарубіжного досвіду. *Наука молода*. 2013. № 19. С. 126-134.

212. Письменна Т. Формування системи принципів державного фінансового контролю. *Світ фінансів*. 2013. Вип. 2. С. 104-114.

213. Піхоцький В. В. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн. *Проблеми науки*. 2010. № 4. С. 39-45.

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

215. Піхоцький В. М. Становлення державного аудиту для ефективного функціонування системи державного контролю. *Економічна політика та фінанси*. 2017. № 50. С. 198-207.

216. Піхоцький В. Ф. Організаційно-правові засади створення єдиної системи державного фінансового контролю. *Економічний часопис-XXI*. 2014. № 11-12. С. 57–60.

217. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики : дис. ... док. економ. наук : 08.00.08. Львів, 2015. 530 с.

218. Побережець О. В. Міжнародний досвід організації фінансового контролю. URL: <https://econemics.net.ua/files/science/ipreed/2016/81.pdf>

219. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

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

221. Позняковська Н. М. Виникнення та розвиток державного фінансового контролю в Україні. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2017. № 1. С. 18-27.

222. Поліщук В. В. Напрямки удосконалення системи державного

фінансового контролю: впровадження стратегічного аудиту. *Публічне управління: теорія та практика*. 2014. Вип. 1. С. 145-149.

223. Попадинець І. І. Визначення організаційно-правових форм фінансового контролю: проблемні питання теорії та практики. *Право і суспільство*. 2018. № 1. С. 222-227.

224. Попадинець І. І. Форми фінансового контролю: проблеми класифікації у правовій літературі. *Митна справа*. 2011. № 3, ч. 2. С. 258-263.

225. Попелюк В. П. Генезис інститутів фінансового контролю в період становлення України (до 90-х гг. ХХ ст.). *Правова держава*. 2003. № 6. С. 223-229.

226. Попелюк В.П. Правове регулювання відносин контролю у сфері господарювання : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04. Нац. ун.-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2011. 18 с.

227. Популярна юридична енциклопедія. К.: Юрінком Інтер, 2003. 528 с.

228. Порядок введення в дію Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», затверджений постановою Верховної Ради України від 26.01.1993 № 2940-XII, зі змінами. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/2940-12>

229. Потіп М. М. Щодо сутності компетенції органів державної виконавчої влади та місцевого самоврядування. *Право і суспільство*. 2012. № 6. С. 32-35.

230. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

231. Правознавство. Словник термінів : навч. посібник. К.: Юрисконсульт : КНТ, 2007. 636 с.

232. Прасюк В. М. Адміністративно-правове регулювання державного фінансового контролю за законодавством України: дис. ... канд. юрид. наук (доктора філософії). Запоріжжя, 2020. 227 с.

233. Прасюк В. М. Державний фінансовий контроль: визначення поняття. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 3(28). Т. 2. С. 97-102.

234. Прасюк В. М. Принципи державного фінансового контролю:

загальна характеристика. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 2 (29). С. 155-160.

235. Прасюк В. М. Проблеми нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю в Україні та напрями його удосконалення. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 4. Т. 1. С. 60-64.

236. Прасюк В. М. Адміністративно-правове регулювання державного фінансового контролю за законодавством України: дис. ... канд. юрид. наук (доктора філософії). Запоріжжя, 2020. 227 с.

237. Принципи права. Юридична енциклопедія. К.: Українська енциклопедія ім. М. П. Бажана, 2003. URL: https://leksika.com.ua/15751017/legal/printsiپی_prava

238. Про деякі питання органів фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2020 року. № 388. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-organiv-finansovogo-a388>

239. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text>

240. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>

241. Про затвердження Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки : Рішення Рахункової палати України від 29.07.2019 р. №18-1. URL: <https://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf>

242. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 13. Ст. 110.

243. Про Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. №43 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>

244. Про Положення про Державну фіскальну службу України:

Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 року № 236 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>.

245. Про Положення про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку: Указ Президента від 23.11.2011 р. № 1063/2011 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011>

246. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576- VIII. Відомості Верховної Ради України. 2015. № 36. Ст. 360.

247. Про Федеральну контрольну палату Німеччини: Закон Республіки Німеччина від 11.07.1985 р. URL: http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_52b311638d6f5.pdf.

248. Ратушний С. М. Передумови становлення та розвитку фінансового контролінгу. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 1. С. 163-171.

249. Регламент Рахункової палати : Рішення Рахункової палати від 28.08.2018 р. № 22-7 зі змінами, затвердженими рішенням Рахункової палати від 08.11.2019 р. № 31-3. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_1_new.pdf.

250. Репетько О. Пріоритетні напрями розвитку державного фінансового аудиту в сучасних умовах України. *Вісник Національної академії державного управління*. 2009. № 2. С. 119-127.

251. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справа про Рахункову палату): від 23 грудня 1997 р. № 7-зп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/v007p710-97>

252. Роговенко Д. С. Правовий статус Рахункової палати України: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07. К., 2007. 198 с.

253. Роговенко Д. С. Система державного фінансового контролю – гарантія стабільної фінансової діяльності держави. *Держава і право: зб. наук. праць, Юридичні і політичні науки*. Вип. 31. К.: вид-во Інституту держави і права ім. В. М. Корецького, 2006. С. 343-349.

254. Розвиток державного фінансового контролю в Україні : монографія. За заг. ред. проф. Романіва Є.М. Львів : Простір. 2015. 174 с.
255. Романів Є. М. Аудит адміністративної діяльності в бюджетній сфері. *Фінанси України*. 2003. № 9. С. 128- 132.
256. Романчук Р. В., Литвин Ю. О. Євроінтеграційні зміни принципів державного фінансового контролю у законодавстві України згідно з прийнятою державою програмою вступу до ЄС. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2023. № 4 (10). С. 158-173.
257. Савченко Л. А. Деякі методи фінансового контролю (правовий аспект). *Вісник Запорізького юридичного інституту*. 2001. № 4 (17). С. 107-116.
258. Савченко Л. А. Деякі проблемні питання термінології у фінансовому праві щодо методів фінансового контролю. *Фінансове право*. 2007. № 1. С. 37-43.
259. Савченко Л. А. Здійснення контрольних заходів контрольно-рахунковими органами (порівняльний аналіз законодавства України і зарубіжних країн. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2002. Випуск 131. С. 69-73.
260. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : навчальний посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
261. Савченко Л. А. Правовий статус Рахункової палати України та Рахункової палати Верховної Ради Автономної Республіки Крим (порівняльна характеристика). *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2000. Випуск 82. С. 90-93.
262. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
263. Савченко Л. А. Правові проблеми реалізації принципів фінансового контролю у фінансового- контрольному процесі : монографія. К. : «Центр учбової літератури», 2016. 192 с.
264. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. 407 с.
265. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні:

дис. ... д-ра. юрид. наук : 12.00.07: Харків, 2002. 454 с.

266. Савченко Л., Білоус В. Функції Міністерства фінансів України як органу, що здійснює фінансовий контроль. *Фінансове право*. 2003. № 9. С. 89-92.

267. Свірко С. В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України : методологія і організація : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04. Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. К., 2006. 520 с.

268. Світовий досвід управління державними фінансами. Швеція. URL: https://stud.com.ua/67589/finansi/shvetsiya#goog_rewarded

269. Сидорчук, Л. А., Єфіменко, В. О. Поняття «державний зовнішній фінансовий контроль». *Ірпінський юридичний часопис*. 2025. № (4(17)). С. 113-122.

270. Симов'ян В. С. Сутність, ознаки, види фінансових правовідносин. *Європейські перспективи*. 2013. № 10. С. 153-156.

271. Симоненко В. Аудит ефективності: проблеми адаптації та запровадження. *Вісник КНЕТУ*. 2014. № 2. С. 5-15.

272. Симоненко В. К., Барановський І. О., Петренко П. С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект). К.: Знання України, 2006. 280 с.

273. Синюгіна Н. В. Теоретичні узагальнення змісту принципів державного фінансового контролю в Україні. *Економіка: реалії часу*. 2013. №3. С. 106–111.

274. Скороход І. В. Організаційно-правові засади взаємодії податкових підрозділів Міністерства доходів і зборів України з аудиторами при здійсненні фінансового контролю дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Міжрегіон. акад. упр. персоналом. К., 2013. 100 с.

275. Славіцька А. Зовнішній та внутрішній державний фінансовий контроль. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/04/270.pdf>

276. Сливка М. М. Поняття державного фінансового контролю та правовий статус суб'єктів його забезпечення. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2024. № 5. С. 624-627.

277. Слободяник Ю. Б. Аудит відповідності в діяльності Рахункової палати України: проблеми і перспективи. Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України : зб. матеріалів IX Міжнар. наук.-практ. конф. 8 груд. 2023 р. Київ : КНЕУ, 2023. С. 28–30.

278. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні монографія. Суми : ФОН Наталуха А.С., 2014. 321 с.

279. Словник іншомовних слів. за ред. О.С. Мельничука. Київ : Гол. ред. УРЕ, 1974. 776 с.

280. Собкова Н. Д. Принципи державного фінансового контролю. Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: XXII-ГА Міжнародна науко- ва конференція студентів, аспірантів та молодих учених, Львів, 15–16 травня 2015 р. Львів, 2015. С. 189–190.

281. Собкова Н. Світовий досвід організації державного фінансового контролю в бюджетному процесі. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 10 (2). С: 343-346.

282. Сорока С. В. Правова та інституційна система Європейського Союзу і проблеми прийняття Конституції. Світова та європейська інтеграція. Вид-во МДГУ ім. Петра Могили, 2008. С. 94–119.

283. Сподарик В. М. Аудит ефективності – нова форма державного фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Ужгородського університету: Серія: Економіка*. 2010. Спецвип. 29. Ч. 1. С. 338–343.

284. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» від 27.12.2004 р. № 28-6 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05#Text>

285. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності. *Фінансовий контроль*. 2003. № 2. С. 7- 12.

286. Стефанюк І. Б. Зарубіжний досвід! Є чому навчатися, є що запозичувати (Організація урядового фінансового контролю у Франції). URL: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=34227&cat_id=34204.

287. Стефанюк І. Б. Застосування термінології Стандартів аудиту INTOSAI у вітчизняній системі державного фінансового контролю. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 16-19.

288. Стефанюк І. Б. Об'єктивні засади проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів. *Фінанси України*. 2012. № 6. С.88- 96.

289. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навч. посіб. вид. 3-тє, перероб. та доп. Київ : Атіка, 2011. 624 с.

290. Сучасна правова енциклопедія. за заг. ред. О.В. Зайчука. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 384 с.

291. Татарова Т. О. Фіскальний контроль на українських землях за часів Київської Русі та Галицько-Волинського князівства. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2020. Том 31 (70) ч. 1 № 2. С. 31-35.

292. Ткаченко А. О. Поняття компетенції державного органу. *Часопис Київського університету права*. 2009. № 4. С. 192-197.

293. Томчук О. Ф. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю. Міжнародна науково-практична конференція «Економіка, фінанси, облік та право: тенденції, виклики, перспективи». м. Полтава, 6 вересня 2022 р. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/31562.pdf>

294. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони URL: [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf)

295. Федоров С. Є. Принцип гласності у державному фінансовому контролі: межі трансформації. *Форум права*. 2012. № 4. С. 963–969.

296. Федоров С. Є. Принцип об'єктивності державного фінансового контролю: особливості сприйняття. *Форум права : електрон. наук. фах. вид.* 2013. № 1. С. 1066—1073.

297. Федоров С. Є. Фінансовий контроль як абстрактна категорія фінансового права: проблеми сприйняття. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017.

№ 4. С. 207-211.

298. Федоров, С. Принцип законності державного фінансового контролю: зміна парадигми. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 2. С. 148-154.

299. Філософський енциклопедичний словник. Ін-т філософії ім. Г.С. Сковороди ; ред. В.І. Шинкарук та ін. Київ : Абрис, 2002. 742 с.

300. Фінансове право : підруч. Бандурка О. М. та ін. Харків : Харків. нац. ун-т внутр. справ, 2017. 392 с.

301. Фінансове право: підручник. Керівник авт. колективу і відп.ред. Л.К. Воронова. Видання друге, виправлене та доповнене Х.: Фірма «Консум», 1999. 496 с.

302. Фукс Н. А. Діяльність Рахункової палати України в контексті нового Закону «Про Рахункову палату». *Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова. Серія 18: Економіка і право*. 2015. Вип. 30. С.145-154.

303. Фукс Н. А. Рахункова палата України як орган парламентського контролю у сфері фінансів: статус та повноваження. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. Випуск 6. С. 161-164.

304. Харенко М. В. Правове регулювання контрольної діяльності Рахункової палати України. *Держава і право : зб. наук. праць, Юридичні і політичні науки*. Вип. 10 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. К. : вид-во Інституту держави і права ім. В. М. Корецького, 2001. С. 325- 329.

305. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. Харків : ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2013. 549 с.

306. Ходаківська Л. О., Грибовська Ю. М. Органи фінансового контролю: вітчизняний та міжнародний досвід. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю: матеріали II Міжн. наук.- практ. конф. (23 квітня 2020 р., м. Полтава), 2020. С. 461-466.

307. Хомутенко А. В. Вдосконалення інституціональних засад державного фінансового контролю в Україні. *Ефективна економіка*. 2013. № 4. С. 299-311.

308. Хомутенко А. В. Методологічні засади державного аудиту у сфері

фінансів з позиції синергетичного підходу. *Фінанси України*. 2014. № 8. С. 47-56.

309. Чугунов І. Я., Федосов В. М. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку. *Фінанси України*. 2009. №4. С. 3-12.

310. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 1. С. 55-62.

311. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн. *Фінанси України*. 2007. №8. С. 137-146.

312. Шатіло В. А. Співвідношення функцій державного апарату та механізму державної влади. *Вісник Академії адвокатури України*. 2013. № 2. С. 5-11.

313. Шашенок Я. В. Поняття державного фінансового контролю в законодавстві України. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 4. С. 135-139.

314. Шашкевич О. Л. Передумови становлення фінансового контролю. Актуальні питання економіки, фінансів, обліку та управління: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (Полтава, 29 вересня 2017 р.). Полтава: ЦФЕНД, 2017. С. 142-145.

315. Шевченко О.М. Періодизація розвитку державного фінансового контролю в Україні. Публічне управління ХХІ століття: світові практики та національні перспективи : зб. тез XVIII Міжнар. наук. конгресу, 26 квітня 2018 р. Х. : Вид-во ХарРІ НАДУ “Магістр”, 2018. С. 164- 169.

316. Шевчук О. А. Природа фінансового контролю. *Фінансовий простір*. 2015. №2 (18). С. 233-237.

317. Шевчук О. Д. Рахункова палата України: наближення до вимог міжнародних стандартів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 3. С. 61-75.

318. Шестерняк М., Федчишин І. Історичні аспекти виникнення аудиту. Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія». 28 травня 2021 року, м. Тернопіль. 2021. С. 134-137.

319. Штанцель С. Аудит ефективності публічного управління у забезпеченні фінансової безпеки держави. *Український економічний часопис*. 2024. № (6). С. 182–189.

320. Шулюк Б. С. Шляхи розвитку державного фінансового контролю в Україні у контексті досвіду економічно розвинутих країн. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 6. С. 25-29.

321. Юридична енциклопедія : В 6 т. К. : «Укр. енцикл.», 2002. Т. 4. 720 с.

322. Юридична енциклопедія : В 6 т.К. : «Укр. енцикл.», 2001. Т. 3. 792 с.

323. Юридична енциклопедія. ред. Ю. С. Шемшученко. К. : Вид-во "Українська енциклопедія" ім. М.П.Бажана, 1998 . Т. 6. 2004. 768 с.

324. Якутенко М., Діденко Н. Розвиток державного фінансової сфери контролю. *Схід. Державне управління*. 2015. № 4(136). С. 86-90.

325. Яремчук І. М. Генезис Рахункової палати України. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. № 1(45). С. 115–123.

326. Ярмак І. М. Поняття принципів фінансового контролю. *Європейські перспективи*. 2013. № 11. С. 184–191.

327. Ярошенко А. С. Реформування системи державного фінансового контролю з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 1. С. 408-411.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Сидорчук Л. А., Єфіменко В. О. Поняття «державний зовнішній фінансовий контроль». *Ірпінський юридичний часопис*. 2024. № 4 (17). С. 113–122. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/303>

2. Єфіменко В. О. До питання визначення повноважень Рахункової палати під час проведення публічного зовнішнього фінансового контролю. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2025. Випуск 02. С.533–538. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/327504/317260>

3. Глух М. В., Єфіменко В. О. Напрями вдосконалення правового статусу Рахункової палати України як органу державного зовнішнього фінансового контролю. *Журнал східноєвропейського права*. 2025. № 137. С. 45–54. URL: https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2025/08/glukh_yefimenko_137.pdf

4. Єфіменко В. О. Особливості нормативно-правового регулювання здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю в Польщі та Німеччині. *Правова держава*. 2025. № 59. С. 190–200. URL: <https://pd.onu.edu.ua/article/view/340316/329722>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Єфіменко В. О. Тлумачення категорії «державний зовнішній фінансовий контроль» у науці фінансового права. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали X Науково-практичної конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 року. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. 280 с. С. 112–116. <https://surl.li/hkzzdb>

6. Єфіменко В. О. Функції Рахункової палати під час проведення зовнішнього публічного фінансового контролю. *Фінансова політика:*

теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 3 квітня 2025. – Ірпінь: Державний податковий університет, 2025. 419 с. Електронне наукове видання. С. 262–266. <https://surl.li/yhscvn>

7. Єфіменко В. О. До питання визначення поняття «державний внутрішній фінансовий контроль». *Правові засади організації та здійснення публічної влади* : збірник тез VIII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої світлій пам'яті доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 16 травня 2025 року). Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2025. 422 с. С. 126–128. <https://surl.li/udsayn>

8. Бабенко А., Єфіменко В. До питання тлумачення поняття «принципи державного зовнішнього фінансового контролю». *Захист прав людини в Україні в умовах воєнного стану: збірник матеріалів Всеукраїнського науково-практичного круглого столу присвяченого 30-річчю Навчально-наукового інституту права, Ірпінь* : Державний податковий університет, 2025. 321 с. PDF-формат; мережеве видання; інституційний депозитарій. С. 19–21. <https://surli.cc/xjamqr>

9. Глух М., Єфіменко В. Публічний зовнішній фінансовий контроль у контексті сучасного міжнародного правопорядку: досвід Німеччини та Стандарти ЄС і INTOSAI. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: збірник тез доповідей VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», тема року: «Сучасний міжнародний правопорядок та міжгалузеві правові процеси», 2 квітня 2026 р. С.11–114. <https://surl.li/bnsiob>*