

УДК 351.72(477)

DOI: 10.26693/pard2018.02.445

ПРОБЛЕМИ ЕФЕКТИВНОГО ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ ТА СПОСОБИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

Шульга А.А., канд. наук з держ. упр, старший викладач, Інститут державного управління, Чорноморський національний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв, Україна

Білоус С.П., Головне управління Національної поліції в Миколаївській області м. Миколаїв, Україна

У статті розглядаються проблеми ефективного здійснення державного фінансового контролю в Україні на сучасному етапі. На початку дослідження зазначено, що існує потреба вдосконалити державний фінансовий контроль, оскільки постійно розвиваються технології і суспільно-державні відносини, здійснюється реформування різних інститутів публічної влади та окремих сфер народного господарства. На початку окреслено фактори та явища, що перешкоджають ефективному здійсненню державного фінансового контролю в Україні. Наведено різні статистичні дані, на основі яких зроблено висновок, що у процесі здійснення державного фінансового контролю та подальшої реалізації його наслідків необхідно підходити комплексно. Значна уваги приділяється нормативно-правовому забезпеченні державного фінансового контролю. Зазначено, що вирішення проблем у нормативно-правовому супроводі здійснення державного фінансового контролю підвищить якість та результативність такого контролю. А розробка організаційно-методичних заходів для реалізації відповідних нормативно-правових актів, компетентного розподілу пріоритетів, підвищення рівня правової культури та грамотності осіб, які уповноважені на здійснення державного фінансового контролю сприятимуть ефективній реалізації

законодавчих норм. У статті перераховані пріоритетні напрями модернізації вітчизняної системи державного фінансового контролю в контексті сталого економічного розвитку. Сформульовано основні способи удосконалення інституту державного фінансового контролю. Наприкінці статті зроблено висновок, що сьогодні державний фінансовий контроль є важливим інструментом публічного управління, за допомогою якого можна виконати відповідні завдання, пов'язані з діяльністю органів публічної влади. Наведено заходи, які необхідно зробити з метою усунення означених проблем.

Ключові слова: фінансовий контроль, здійснення державного фінансового контролю, суб'єкти фінансового контролю, нормативно-правова база, фінансові правопорушення.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Сучасна вітчизняна система державного фінансового контролю, становлення якої проходило разом із процесом державотворення і формуванням ринкової економіки, не відповідає вимогам сьогодення. Оскільки щорічне зростання кількості фінансових правопорушень в нашій країні викликано не відсутністю самого інституту державного фінансового контролю, а слабкістю його теоретико-методологічної, методичної та нормативно-правової бази, недоліками в організації контрольного процесу та низьким рівнем кваліфікації працівників, які здійснюють такий контроль. Зокрема, використання застарілих форм державного фінансового контролю не дає змогу державі оперативно й ефективно реагувати і впливати на процеси, які відбуваються в економіці. Все це свідчить про значну актуальність теми дослідження та визначає його цільову спрямованість.

Аналіз досліджень і публікацій. Проблематикою фінансового контролю в усіх його проявах займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як: Л.В. Гуцаленко, І.Б. Стефанюк, С. Крейнер, В.В. Бурцев, С.Є. Гребень, Є.В. Дейнеко, В.О. Шевчук, Л.В. Катроша, О.І. Литвин, Л.Ю. Марченко, Л.Г. Михальчишина, Є.В. Мних, В.Ф. Піхоцький, Т.О. Пожар, С.Н. Рябухин, О.А. Шевчук, А.В. Телепнева, Б.І. Сюркало та ін. Однак, незважаючи на значний доробок учених, існує ряд

невирішених теоретичних і практичних питань у сфері державного фінансового контролю, зокрема, неоднозначність тлумачення державного фінансового контролю як в науковій літературі, так і в законодавстві, дискусійність щодо форм і методів контролю, нечітке визначення суб'єктів, які уповноваженні на здійснення державного фінансового контролю, відсутність критеріїв та показників визначення ефективності такого контролю як на макро-, так і на мікрорівні тощо.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою цієї статті є визначення проблем ефективного здійснення державного фінансового контролю в Україні на сучасному етапі та формулювання способів його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогоднішній день роль державного фінансового контролю зводиться не лише до виявлення та запобігання фінансових правопорушень. Його значення також полягає і в усуненні помилок в управлінні економікою та можливих недоліків у фінансовій практиці, виявлення фактів неефективного витрачання коштів.

Враховуючи значення державного фінансового контролю, особливо у контексті сталого економічного розвитку країни, існує потреба у його удосконаленні, адже суспільно-державні відносини постійно розвиваються, розвиваються і технології, не один рік в Україні здійснюється реформування тих чи інших інститутів публічної влади та окремих сфер народного господарства. Саме тому формування ефективної системи державного фінансового контролю є актуальною в наш час.

І хоча сьогодні в Україні існує достатньо розвинута система державного фінансового контролю та діє значна кількість органів державного фінансового контролю, учасники фінансових відносин з різних причин нерідко припускаються порушень, які негативно впливають на фінансово-економічний стан держави в цілому. Така ситуація спричинена недоліками у методологічному забезпеченні здійснення державного фінансового контролю, зокрема, щодо чіткого розмежування внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю. Також факторами, що перешкоджають ефективному здійсненню державного фінансового контролю є:

- недосконалість вітчизняного законодавства;
- нестача кваліфікованих кадрів, які здійснюють перевірку;
- високий рівень корупції, особливо, у сфері публічного управління;
- нецільове та/або неефективне використання бюджетних коштів;
- свідоме та/або несвідоме ухилення від виконання різного роду податкових зобов'язань;
- неподання чи несвоєчасне подання, або неправильне складання фінансової звітності;
- знищення фінансово-звітної документації та ін.

Вважаємо, що наявність всіх цих факторів призводить до поступової втрати контролю збоку держави над однією із важливих ланок фінансової системи – бюджетних коштів. Та для більш кращого розуміння сучасного стану здійснення державного фінансового контролю в Україні хотілося б навести наступні статистичні дані.

Протягом 2015 р. в 3211 підприємствах, установах і організаціях, які здійснюють свою діяльність на території України, було виявлено фінансові порушення, у 2016 р. – в 2156, у 2017 р. – лише в 1605, що у 2 рази менше, ніж у 2015 р. Це, у свою чергу, спричинило низку наслідків. Зокрема:

- у 2015 р. було притягнуто до дисциплінарної відповідальності 2010 осіб; до матеріальної відповідальності – 868 осіб; звільнено із займаних посад – 265 осіб; стягнуто податковим органом в дохід бюджету більше 2,5 млн. грн., з них 891 тис. грн. державних ресурсів та більше 1,6 млн. грн. комунальних ресурсів;

- у 2016 р. було притягнуто до дисциплінарної відповідальності 1081 особу; до матеріальної відповідальності – 771 особу; звільнено із займаних посад – 134 особи; стягнуто податковим органом в дохід бюджету майже 2,5 млн. грн., з них 364,9 тис. грн. державних ресурсів та більше 2,1 млн. грн. комунальних ресурсів;

- у 2017 р. було притягнуто до дисциплінарної відповідальності 845 осіб; до матеріальної відповідальності – 583 особи; звільнено із займаних посад – 141 особу; стягнуто податковим органом в дохід бюджету майже 836,8 тис. грн., з них 646,9 тис. грн. державних ресурсів та 189,9 млн. грн. комунальних ресурсів; (див. Таблиця 1) [1].

Таблиця 1
Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби
України та її територіальних органів за 2015-2017 рр.

№	Показники	Кількість (фак- тів, об'єктів контролю)	Сума, всього	Державні ре- сурси	Комунальні ресурси
1	Кількість підприємств, устан- ов і організацій, в яких вияв- лено фінансові порушення за:				
	2015 р.	3 211	-	-	-
	2016 р.	2 156	-	-	-
	2017 р.	1 605	-	-	-
2	Притягнуто до дисциплінар- ної відповідальності осіб за:				
	2015 р.	2 010	-	-	-
	2016 р.	1 081	-	-	-
	2017 р.	845	-	-	-
3	Притягнуто до матеріальної відповідальності осіб за:				
	2015 р.	868	-	-	-
	2016 р.	771	-	-	-
	2017 р.	583	-	-	-
4	Звільнено із займаних посад за:				
	2015 р.	265	-	-	-
	2016 р.	134	-	-	-
	2017 р.	141	-	-	-
5	Стягнуто податковим орга- ном в дохід бюджету за:				
	2015 р.	16	2 501,33	891,16	1 610,17
	2016 р.	6	2 495,73	364,86	2 130,87
	2017 р.	7	836,80	646,94	189,86

Стосовно адміністративної відповідальності за вчинення фінансових правопорушень, то:

- у 2015 р. було складено більше 10 тисяч протоколів про відповідні адміністративні правопорушення, з них направлено до суду 1296; було притягнуто більше 10 тисяч осіб до адміністративної відповідальності на суму майже 2,6 млн. грн., а фактично внесено адміністративних штрафів лише на суму 2,2 млн. грн.;

- у 2016 р. було складено більше 5 тисяч протоколів про відповідні адміністративні правопорушення, з них направлено до суду лише 592; було притягнуто 5,4 тисяч осіб до адміністративної відповідальності на суму майже 2 млн. грн., а фактично внесено адміністративних штрафів лише на суму 1,6 млн. грн.;

- у 2017 р. було складено більше 4 тисяч протоколів про відповідні адміністративні правопорушення, з них направлено до суду лише 380; було притягнуто більше 4 тисяч осіб до адміністративної відповідальності на суму більше 1 млн. грн., а фактично внесено адміністративних штрафів лише на суму майже 970 тис. грн. (див. Таблиця 2) [1].

Таблиця 2

Адміністративна відповідальність за вчинення фінансових правопорушень

№	Показники	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
		2015 р.		2016 р.		2017 р.	
1.	Складено протоколів про адміністративне правопорушення	10 078	.	5 298	.	4 133	.
2.	Направлено до суду протоколів про адміністративне порушення	1296	-	592	-	380	-
3.	Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності	10 214	2 578,99	5 449	1 809,71	4 142	1 114,55
4.	Фактично внесено адміністративних штрафів	.	2 230,13	.	1 236,76	.	969,03

Як бачимо із наведених даних кількість фінансових правопорушень із кожним роком в Україні зменшується, а розмір заявлених штрафів практично співпадає із розміром фактично внесених адміністративних штрафів. Проте це не є показовим у контексті співвідношення кількості реально вчинених фінансових правопорушень і фактично виявлених. Оскільки Державна аудиторська служба України з її територіальними органами в силу некомпетентії власних працівників та значного об'єму роботи може неякісно справлятися із перевітками та в подальшому не ефективно співпрацювати з іншими суб'єктами державного фінансового контролю.

Також можна зробити висновок, що за результатами контрольних заходів за період 2015-2017 рр. найчастіше застосовувалося притягнення осіб саме до адміністративної відповідальності, що у 5 разів більше ніж до дисциплінарної та в середньому у 8 разів більше ніж до матеріальної відповідальностей (див. Рис. 1).

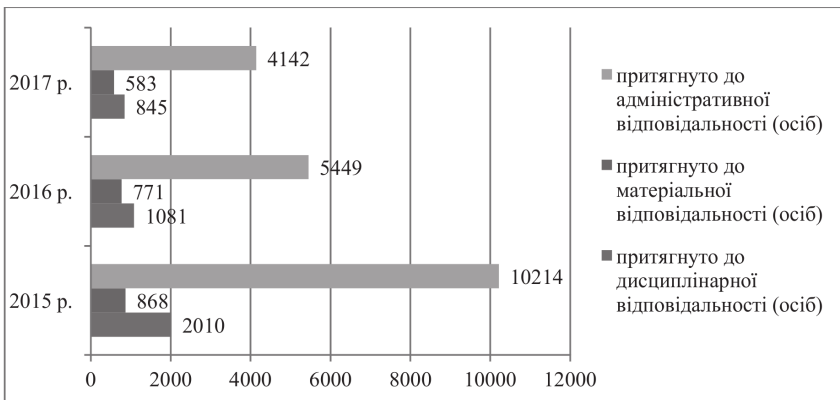


Рис. 1. Кількість осіб притягнутих до різних видів відповідальності за фінансові правопорушення у період з 2015 р. до 2017 р. [1]

Стосовно результатів перевірок Державною аудиторською службою України та її територіальних органів у грошовому еквіваленті, то:
- у 2015 р. недоотримано фінансових ресурсів на суму більше 788 млн. грн., з них усунуто – більше 203,6 млн. грн.; незаконно

витрачено ресурсів на суму більше 2,5 млрд. грн., з них усунуто – більше 450 млн. грн.; використано ресурсів не за цільовим призначенням на суму більше 82 млн. грн., з них усунуто – більше 51 млн. грн.; виявлено недостачі ресурсів на суму більше 255 млн. грн., з них усунуто – більше 15 млн. грн.;

- у 2016 р. недоотримано фінансових ресурсів на суму майже 1,3 млрд. грн., з них усунуто – більше 141 млн. грн.; незаконно витрачено ресурсів на суму більше 1 млрд. грн., з них усунуто – майже 407 млн. грн.; використано ресурсів не за цільовим призначенням на суму майже 164 млн. грн., з них усунуто – майже 55 млн. грн.; виявлено недостачі ресурсів на суму майже 80 млн. грн., з них усунуто – більше 8,2 млн. грн.;

- у 2017 р. недоотримано фінансових ресурсів на суму більше 642 млн. грн., з них усунуто – більше 255 млн. грн.; незаконно витрачено ресурсів на суму більше 1 млрд. грн., з них усунуто – майже 434 млн. грн.; використано ресурсів не за цільовим призначенням на суму більше 132 млн. грн., з них усунуто – майже 69 млн. грн.; виявлено недостачі ресурсів на суму майже 24 млн. грн., з них усунуто – більше 8,3 млн. грн.;

- з січня до вересня 2018 р. недоотримано фінансових ресурсів на суму майже 865 млн. грн., з них усунуто – майже 63 млн. грн.; незаконно витрачено ресурсів на суму більше 1 млрд. грн., з них усунуто – майже 505 млн. грн.; використано ресурсів не за цільовим призначенням на суму майже 56 млн. грн., з них усунуто – майже 45 млн. грн.; виявлено недостачі ресурсів на суму майже 49 млн. грн., з них усунуто – більше 14 млн. грн. (див. Таблиця 3) [1].

З наведеного можна зробити висновок, що розмір втрат державних і комунальних фінансових ресурсів в Україні із кожним роком зменшується, однак, розмір усунутої шкоди не співпадає із розміром завданих втрат. В цілому, за 2015 р. було завдано фінансових втрат на суму майже 3,7 млрд. грн., з них усунуто – 722,2 млн. грн. (лише 19,5% від завданих збитків); за 2016 р. – майже 2,6 млрд. грн., з них усунуто – більше 611 млн. грн. (лише 23,5% від завданих збитків); за 2017 р. – майже 1,9 млрд. грн., з них усунуто – більше 735 млн. грн. (лише 39% від завданих збитків); за січень-вересень 2018 р. – більше

2 млрд. грн., з них усунуто – більше 812 млн. грн. (лише 40,5% від завданих збитків) (див. Рис. 2) [1]. Тобто ми бачимо, що загалом у 2015 р. безповоротно втрачено фінансових ресурсів на суму близько 3 млрд. грн., у 2016 р. – близько 2 млрд. грн., у 2017 р. – більше 1,1 млрд. грн., за січень-вересень 2018 р. – близько 1,2 млрд. грн. При цьому відсоток усунутих втрат протягом 2015 р. – січень-вересень 2018 р. не перевищує 41% (навіть не половина). Із цього виходить, що і хоча із кожним роком сума завданих фінансових втрат зменшується майже в 1,5-2 рази, держава все одно втрачає значку кількість коштів через надмірно маленький відсоток усунутих втрат від завданих. Це можна пояснити тим, що сума штрафів за нецільове або незаконне використання бюджетних коштів значно менша за обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через скоєння фінансових порушень, і тим самим не може забезпечити повною мірою відшкодування цих збитків.

Таблиця 3

Відомості про виявлені порушення при використанні державних і комунальних ресурсів за 2015 р. – січень-вересень 2018 р.

		2015 р.	2016 р.	2017 р.	січень-вересень 2018 р.
Недоотримано фінансових ресурсів (тис. грн.)	виявлено	788 062,40	1 297 968,48	642 174,24	864 682,84
	усунуто	203 609,22	141 267,16	225 050,03	248 914,07
Незаконні витрати ресурсів (тис. грн.)	виявлено	2 567 603,49	1 050 540,25	1 064 547,29	1 053 454,70
	усунуто	452 515,40	406 959,14	433 685,02	504 647,18
Нецільові витрати ресурсів (тис. грн.)	виявлено	82 145,38	163 404,61	132 365,70	55 659,48
	усунуто	51 054,13	54 529,63	68 566,53	44 489,85
Недостачі ресурсів (тис. грн.)	виявлено	255 345,12	79 841,19	23 785,29	48 960,40
	усунуто	15 021,31	8 251,14	8 346,27	14 046,31

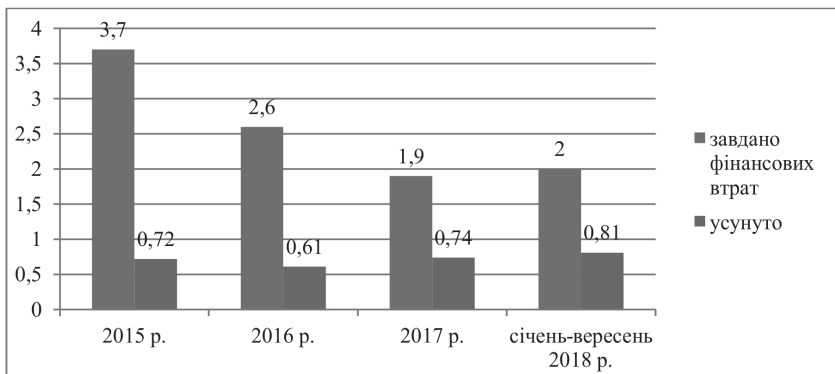


Рис. 2. Розмір фінансових втрат за результатами перевірок Державною аудиторською службою України та її територіальними органами за 2015 р. – січень-вересень 2018 р. [1]

Також описана ситуація говорить про те, що мало ефективно працювати лише Державній аудиторській службі України з її територіальними органами. Адже, наприклад, суди часто невинувато звільняють із розглядом адміністративних справ, безпідставно звільняють від відповідальності правопорушників, несвочасно інформують органи Державної аудиторської служби України про передачу до органів виконавчої служби постанов про притягнення правопорушників до адміністративної відповідальності тощо. Інакше кажучи відсутня чітка взаємодія між суб'єктами контролю та, зокрема, судовими органами. По суті, державний фінансовий контроль на практиці діє не як єдина цілісна система, а існує у формі окремо функціонуючих ланок. Останні, як правило, в автономному режимі виконують притаманні їм завдання і функції, які закріплені у низці нормативно-правових актів. Зрозуміло, що за таких умов може бути неузгодженість дій під час здійснення державного фінансового контролю, дублювання повноважень, відсутність взаємодії, а іноді й кардинальні суперечності у процесі здійснення такого виду контролю. Це, насамперед, призводить до недостатньої ефективності в діяльності державних органів фінансового контролю, розосередження та надмірного витрачання людських, фінансових та інфраструктурних ресурсів, економічно-право-

вого й методологічного безладу. В результаті одні й ті самі об'єкти, що підлягають контролю перевіряються неодноразово протягом року, інші – взагалі не контролюються. Відтак, можна з упевненістю стверджувати, що існуюча система державного фінансового контролю є застарілою, корумпованою та забюрократизованою, яка не враховує реалій сьогодення, суперечить принципам побудови демократично-правової держави і потребує невідкладного, належним чином продуманого, якісного реформування [5, с. 289].

Відповідно у процесі здійснення державного фінансового контролю та подальшої реалізації його наслідків необхідно підходити комплексно, ставлячи акценти не лише на виявлені фінансових порушень, але і на відповідальності за них. Інакше кажучи кожний факт фінансового порушення має бути не лише виявлений, а й обов'язково доведений із витікаючими з цього відповідними адміністративно-фінансовими чи матеріальними наслідками. Більше того, сам факт наявності фінансових правопорушень свідчить про необхідність посилення державного фінансового контролю та про недосконалість вітчизняного економічного механізму господарювання, який містить багато слабких позицій, що сприяє скоєнню таких правопорушень.

Найбільш поширеними фінансовими правопорушеннями з усіх виявлених протягом 2015 р. – січень-вересень 2018 р. були:

- недотримання окремих норм Бюджетного кодексу України щодо нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування, вкладення бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість тощо;
- розхід бюджетних коштів внаслідок сплати завищеної вартості виконаних робіт і наданих послуг;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам приватної форми власності;
- відсутність використання обов'язкових процедур державних закупівель, у випадках чітко передбачених чинним законодавством;
- витрачання бюджетних коштів на придбання інфраструктурних ресурсів (наприклад, меблі, комп'ютерне обладнання, система кондиціонування, транспортні засоби та ін.) з перевищенням гранично допустимих нормативів та встановлених лімітів [1].

Додатково, хотілося б з вернути увагу і на те, що у сфері нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю та застосування його на практиці в Україні також існують певні проблеми. Так, по-перше, відсутність законодавчого визначення таких понять як «державний фінансовий контроль», «форма державного фінансового контролю», «метод державного фінансового контролю». Поняття «єдина система державного фінансового контролю» не регламентоване жодним вітчизняним законодавчим актом, а відтак діяльність численних контролюючих органів залишається некоординованою належним чином, що, у свою чергу, породжує дублювання їх функцій. Як наслідок, відсутність законодавчо унормованої, єдиної, що не допускає різночитань, і зрозумілої термінології спричиняє ототожнення понять «контроль» та «аудит», «державний фінансовий контроль» і «бюджетний контроль» тощо, а відтак, викривлення результатів діяльності контролюючих державних органів та питання відповідальності суб'єктів господарської діяльності та інших установ і організацій, що перевіряються.

По-друге, хоча і є діючий Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 5 квітня 2007 р., проте цей законодавчий акт однозначно не визначає сутність державного фінансового контролю, його функціональне призначення, принципи організації, об'єкти і суб'єкти, предмет та види, форми, способи і методи його здійснення. Тому вважаємо, за необхідне прийняти один єдиний базовий закон України про державний фінансовий контроль.

По-третє, у вищезазваному Законі не визначено хто саме є вищим органом фінансового контролю і відповідно не закріплено його правовий статус. Більше того, на законодавчому рівні відсутнє чітке розмежування сфери діяльності й інших різних контролюючих органів.

По-четверте, норми чинних законів та нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю часом не узгоджені. Окремі їх положення або дублюють один одного, або за замістом є діаметрально протилежними, що у сукупності ускладнює їх застосування на практиці.

По-п'яте, вітчизняним законодавством практично не регламентована організація державного фінансового контролю на місцевому рівні, що, на наш погляд, призводить до розбалансування системи організації державного фінансового контролю.

По-шосте, попри те, що у ст. 7 Бюджетного кодексу України «Принципи бюджетної системи України» виокремлено принцип ефективності та результативності, який передбачає, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, Автономною Республікою Крим, місцевим самоврядуванням, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів; а в ст. 19 цього ж кодексу «Стадії та учасники бюджетного процесу» наголошується, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства [2], відсутнє уніфіковане визначення ефективності, доцільності, раціональності та цільового використання бюджетних коштів і ефективності державного фінансового контролю.

По-сьоме, у ст. 20 Бюджетного кодексу України «Застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі» зазначено, що оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм, проте самої характеристики механізму такої оцінки не прописано. Визначено лише, що організаційно-методологічні засади оцінки ефективності бюджетних програм встановлюються Міністерством фінансів України, а результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання

бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми [2]. Вважаємо, що такі показники мають підтверджуватися відповідною державною статистичною, офіційною фінансовою та іншою звітністю, даними внутрішньогосподарського і бухгалтерського обліків.

По-восьме, зміст ст. 26 Бюджетного кодексу «Контроль та аудит у бюджетному процесі», в якій визначено, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками, обмежує регламентацію такого контролю та аудиту [2]. Це, у свою чергу, спричиняє неналежну практичну реалізацію принципів управлінської відповідальності і підзвітності, що проявляється в не усвідомленні керівниками різних рівнів своєї відповідальності щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та в не розумінні сутності державного фінансового контролю [7, с. 13].

Такі проблеми у сфері правового забезпечення здійснення державного фінансового контролю на практиці призводять до:

1) відсутності єдиної методологічної бази та сучасних технологій здійснення державного фінансового контролю;

2) недосконалого системного зв'язку між внутрішніми нормативно-правовими документами органів державного фінансового контролю різних рівнів;

3) дублювання функцій різних контролюючих органів у сфері державного фінансового контролю, що тягне за собою нераціональне користування бюджетними коштами на їх утримання, зменшує дієвість контролю за обґрунтованістю державної бюджетної політики, законністю й ефективністю формування бюджетів різних рівнів і використання бюджетних коштів;

4) відсутності належної співпраці між самими державними органами, які здійснюють державний фінансовий контроль та з іншими організаціями, які відповідно до чинного законодавства можуть проводити незалежний фінансовий контроль, а також координації їх дій;

5) недосконалого та «педантичного» фінансового контролю саме за дохідною частиною державного і місцевих бюджетів;

6) зациклювання контролюючих органів на одних і тих самих питаннях у процесі здійснення державного фінансового контролю та використання різної методології під час проведення перевірок одного виду, що призводить до суперечливих результатів контролю;

7) неповного охоплення фінансовим контролем усього об'єму державних коштів і майна, що перевіряються. Це обумовлює перебування значної частини державних коштів поза межами контролю і неможливість порівняння отриманих результатів, оскільки загального обліку контрольних заходів, які проводяться різними установами, не має;

8) застосування під час здійснення державного фінансового контролю основного критерію ефективності діяльності органів державного фінансового контролю – сума виявлених фінансових порушень. Інакше кажучи, органи державного контролю будуть постійно перевіряти саме тих суб'єктів, які отримують найбільші обсяги фінансування з боку держави, з метою формування показників щодо високого рівня ефективності їх роботи;

9) відсутність чітких економічно-правових механізмів відшкодування державних коштів, у використанні яких допущені фінансові порушення;

10) концентрації уваги суб'єктів, які здійснюють державний фінансовий контроль лише на виявленні фактів порушень, а не саме на причинах їх виникнення. Адже сенс фінансового контролю полягає не тільки у покаранні за вже скоєні правопорушення, а й у запобіганні вчиненню нових [7, с. 14].

Вирішення вищезазначених проблем у нормативно-правовому супроводі здійснення державного фінансового контролю підвищить якість та результативність такого контролю. Проте, хотілося б підкреслити, що як би ідеально були б ненаписані законодавчі акти щодо державного фінансового контролю, їх положення повною мірою не розв'язують проблеми, які можуть виникати у процесі здійснення такого виду контролю. Вони лише є правовим фундаментом державного фінансового контролю, забезпечуючи саму можливість

формування та функціонування цього інституту. Прийняття додаткових інструктивних та регламентуючих нормативно-правових актів, розроблення відповідних організаційних заходів щодо їх реалізації, грамотне розставлення пріоритетів, збільшення рівня правової культури і грамотності самих працівників державних органів, які здійснюють фінансовий контроль, буде сприяти ефективній реалізації законодавчих норм.

Таким чином, спираючись на зміст Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, факторами та явищами, що перешкоджають ефективному здійсненню державного фінансового контролю на сьогоднішній день є:

- недосконалість нормативно-правового, фінансового, інформаційного, інфраструктурного, кадрового та методологічного забезпечення вітчизняного інституту державного фінансового контролю;

- недостатність правових норм та відповідної методології для проведення органами Державної аудиторської служби України різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, ІТ-аудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) Європейського Союзу, аудиту інвестиційних проектів, аудиту державних (регіональних) цільових програм та інше через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Державної аудиторської служби України; недосконалість методології запроваджених видів аудиту, її невідповідність сучасним міжнародним стандартам у зазначеній сфері, низька спроможність залучення міжнародної науково-технічної та технологічної допомоги;

- недостатній рівень переорієнтування інспектування на значні за об'ємом фінансові порушення та проведення ревізій винятково на основі ризиків через розпорошеність зусиль на проведення більшою мірою дріб'язкових заходів за зверненням правоохоронних органів чи інших суб'єктів;

- обмеженість заходів впливу органів державного фінансового контролю на несумлінних керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та інших порушників фінансової дисципліни і бюджетного законодавства,

невиконання ними законних вимог органів Державної аудиторської служби України;

- відсутність співпраці з європейськими органами протидії фінансово-економічним правопорушенням (зокрема, Комісією Європейського Союзу з питань боротьби з шахрайством (OLAF) та низька ефективність роботи Антикорупційної ініціативи Європейського Союзу в Україні (EUACI), яка є найбільшою програмою технічної допомоги Україні з боку Європейського Союзу у сфері боротьби з корупцією;

- недостатній рівень розуміння органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання сутності державного фінансового контролю, який проводиться різними органами влади, зокрема, і Державною аудиторською службою України, що не сприяє якісній взаємодії між ними та формуванню партнерських відносин;

- низька спроможність і професійна кваліфікація розпорядників бюджетних коштів до впровадження та розвитку внутрішнього контролю через недостатній рівень усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

- обмеженість доступу до певних інформаційних ресурсів (бази даних, реєстри, автоматизовані системи), зокрема, через недосконалість механізму обміну інформацією, а в деяких випадках його відсутність, між відповідними державними органами та недієву взаємодію самих органів контролю між собою;

- низький рівень охоплення контролем місцевих бюджетів органами Державної аудиторської служби України через недостатність відповідного кадрового, фінансового та технічного ресурсів;

- необхідність докорінної зміни системи навчання, підвищення кваліфікації та перекваліфікації державних аудиторів, упровадження у вітчизняну практику міжнародних підходів постійного професійного розвитку, збільшення ресурсів на зазначені цілі, активне залучення міжнародних донорських організацій, а також розширення системи заходів заохочення;

- потреба у підвищенні рівня інформованості суспільства про напрями та результати діяльності органів, які здійснюють держав-

ний фінансовий контроль, зокрема фокусування на висвітленні інформації про конкретну користь для людей – платників податків [6].

Враховуючи те, що ефективна система державного фінансового контролю за управлінням і використанням державних ресурсів є не тільки інструментом гарантії законності, прозорості і якості діяльності органів публічної влади та суб'єктів господарювання. А також це дієвий механізм для забезпечення фінансової стабільності і безпеки всієї країни, досягнення стратегічних цілей держави, ефективності державної політики, підвищення рівня якості життя населення. Тому потрібно розробляти сучасні способи удосконалення системи державного фінансового контролю та ефективно і раціонально їх впроваджувати на практиці. В цілому, спираючись на положення Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» удосконалення державного фінансового контролю слід здійснювати на засадах системного підходу, а саме:

- фінансовий контроль є важливим елементом загальнодержавного контролю;
- методичне забезпечення та координація контрольних заходів на різних рівнях здійснення державного фінансового контролю;
- дотримання принципу субординації і координації при побудові оптимальної системи державних органів фінансового контролю;
- доповнення державного фінансового контролю незалежним фінансовим контролем, який здійснюють відповідні аудитори та аудиторські фірми;
- дієва організація інформаційно-комунікаційного забезпечення суб'єктів, які здійснюють державний фінансовий контроль [10].

Пріоритетними напрямками модернізації вітчизняної системи державного фінансового контролю в контексті сталого економічного розвитку є:

- оптимізація та гармонізація державного фінансового контролю;
- підвищення результативності здійснення державного фінансового контролю;
- забезпечення ефективного розвитку державного управління у сфері державного фінансового контролю, у тому числі на регіональному рівні;

- застосування дієвої системи відповідальності превентивного характеру учасників фінансових відносин за вчинення ними відповідних фінансових правопорушень [8].

Враховуючи зазначене, основними способами удосконалення інституту державного фінансового контролю є:

1) окреслити концептуальні засади побудови вітчизняної системи державного фінансового контролю, враховуючи умови розвитку фінансової системи країни. При цьому інститут державного фінансового контролю повинен бути сформованим таким чином, щоб реалізовувати не лише каральну функцію у випадку виявлення фінансових правопорушень, а й запобіжну й виховну функції, бути ризикоорієнтованим, динамічним та економічно ефективним;

2) гармонізувати нормативно-правову базу функціонування системи державного фінансового контролю, шляхом внесення відповідних змін до вітчизняного законодавства, акцентуючи увагу на зростанні прозорості діяльності суб'єктів державного фінансового контролю з одночасним розмежуванням завдань та обов'язків інспекційних підрозділів, підрозділів внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, з метою уникнення дублювання їх повноважень і функцій;

3) створити спеціалізовані служби державного фінансового контролю в усіх органах публічної влади. Враховуючи низький рівень економіки в Україні та значні видатки на утримання органів публічного управління, краще навіть створити не штатні контрольні служби, а постійно діючі мобільні групи, діяльність яких би поширювалася не лише на один конкретний орган влади, а на певний регіон;

4) на законодавчому рівні гарантувати незалежність, соціальний захист і відповідні заохочення матеріального характеру (наприклад, пільги на оплату комунальних послуг, безкоштовний проїзд у громадському транспорті, надання службового житла та ін.) працівникам системи державного фінансового контролю, з метою посилення їх неупередженості й об'єктивності, а також посилити відповідальність таких працівників за ту діяльність, яку вони здійснюють у процесі виконання своїх повноважень;

5) визначити методологію здійснення державного фінансового контролю, шляхом схвалення на законодавчому рівні відповідних

стандартів, з метою деталізації та уніфікації контрольних процедур, а також затвердити етичні положення для працівників органів влади, які здійснюють державний фінансовий контроль;

6) удосконалити кадрове забезпечення суб'єктів, які здійснюють державний фінансовий контроль, в яких би працювали висококваліфіковані працівники. Для реалізації цього, потрібно створити такі умови, за яких буде забезпечуватися безперервна їх освіта. Це можна зробити через навчання у спеціалізованих навчальних закладах (наприклад, інститути державного управління) або проходження спеціальних курсів, використовуючи інформаційно-комунікаційні технології і ресурси Інтернет та ін. Також законодавчо визначити чіткі вимоги до спеціалізації освіти осіб, які працевлаштовуються в органи, що здійснюють державний фінансовий контроль, із урахуванням специфічності сфер діяльності цих органів;

7) поліпшити матеріально-технічне, технологічне і фінансове забезпечення функціонування вітчизняної системи державного фінансового контролю;

8) забезпечити сучасною інформаційно-комунікаційною інфраструктурою із поглибленням публічного контролю за діяльністю суб'єктів, які здійснюють державний фінансовий контроль [4, с. 55].

Окремо хотілося б зазначити, що удосконалення здійснення державного фінансового контролю в Україні має проходити враховуючи досвід відповідних спеціалізованих міжнародних організацій. Наприклад, впроваджувати сучасні технології автоматизації планування документальних форм контролю, користування якими вже перевірено країнами Європейського союзу, посилити державний фінансовий контроль за діяльністю монополій (у тому числі державних) тощо. Це можливо здійснити в українських реаліях, активізуючи співробітництво з різними міжнародними спеціалізованими організаціями в цій сфері, шляхом запозичення у них та з подальшою адаптацією в нашій країні кращих світових напрацювань [8].

Та саме головне, потрібно поліпшити нормативно-правове регулювання вітчизняного інституту державного фінансового контролю, яке, на сьогоднішній день є доволі не досконалим. На думку

Н. Г. Виговської, процедура формування правового забезпечення державного фінансового контролю має передбачати створення шестирівневої системи нормативно-правових актів, представлених Концепцією розвитку системи державного фінансового контролю, що має бути документом обов'язкового виконання, Законом України «Про державний фінансовий контроль», професійними стандартами та Етичним кодексом державного фінансового контролю, роз'ясненнями до стандартів, внутрішніми документами органів державного фінансового контролю [9, с. 4].

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що нормативно-правове регулювання інституту державного фінансового контролю повинно відповідати таким основним вимогам:

- нормативно-правові акти у сфері державного фінансового контролю не повинні суперечити один одному, у тому числі і щодо невідповідності у назвах, термінології, строків і процесу здійснення такого контролю тощо, а також дублювати один одного, особливо, у контексті систематизації повноважень суб'єктів, які здійснюють державний фінансовий контроль;

- чітке визначення кола питань державного фінансового контролю, які розглядаються тим чи іншим рівнем нормативно-правового регулювання та видів правових актів, котрі входять у той чи інший рівень, а також визначення їх взаємодії з один одним;

- на законодавчому рівні закріпити обов'язковість застосування відповідних нормативних актів у сфері державного фінансового контролю, а також визначити їх порядок розробки й узгодження та механізми реалізації.

Як вважає більшість науковців, з думкою яких ми погоджуємося, необхідно також розробити і прийняти на законодавчому рівні уніфікований нормативно-правовий акт (наприклад, Кодекс державного фінансового контролю в Україні), в якому:

- визначити сутність, мету, завдання та функції державного фінансового контролю, провести класифікацію його видів і методів здійснення;

- закріпити принципи організації та здійснення державного фінансового контролю в Україні;

- визначити об'єкти та предмет державного фінансового контролю, а також коло його суб'єктів із зазначенням відповідної їх ієрархії;

- здійснити чітке розмежування завдань, функцій та обов'язків суб'єктів, які здійснюють державний фінансовий контроль;

- окреслити умови і порядок взаємодії суб'єктів контролю між собою, із правоохоронними органами й іншими органами влади та управління, а також із суб'єктами господарювання та громадськістю;

- визначити єдині концептуальні засади організації та реалізації фінансового контролю для всіх органів, які його здійснюють, не виключаючи властивих кожному з них особливостей контрольної діяльності, закріплених у нормативно-правових актах [3];

- закріпити відповідальність за скоєння того чи іншого виду фінансових правопорушень, застосування якої б носили не лише каральний зміст, а й виховний і запобіжний.

Окрім того, для повноцінного і дієвого правового забезпечення здійснення державного фінансового контролю потрібно проводити ґрунтовні різноаспектні науково-теоретичні дослідження з даного питання, вивчати і впроваджувати успішний іноземний досвід у сфері фінансового контролю та критично аналізувати існуючу вітчизняну практику. Також у практичній діяльності суб'єктів, які здійснюють державний фінансовий контроль необхідно використовувати сучасні досягнення менеджменту, інформаційні та інноваційні технології, підвищувати загальний рівень економічно-правової культури контролерів та їх етичної поведінки.

Ми вважаємо, що поза увагою, у контексті удосконалення здійснення державного фінансового контролю, не повинна лишитися діяльність Державної аудиторської служби України, як одного із основних суб'єктів фінансового контролю. Для подолання існуючих проблем в процесі роботи цієї служби необхідно використовувати такі заходи як:

- вдосконалення правового регулювання діяльності цієї служби;
- скасування існуючих обмежень при здійсненні Державною аудиторською службою перевірок та забезпечення раптовості його проведення;

- зміна пріоритетів – від перевірок із застосуванням санкцій до внутрішнього контролю, спрямованого на запобігання порушень;
- забезпечення високого рівня підготовки та перепідготовки працівників Державної аудиторської служби;
- введення нових посад спеціалістів (технологів, будівельників, експертів тощо) у Державній аудиторській службі в межах державного бюджету або тимчасове залучення таких спеціалістів на договірних засадах для виконання тих чи інших завдань;
- підвищення престижності роботи в Державній аудиторській службі, шляхом підвищення заробітної плати, збільшення соціальних гарантій і пільг для її працівників та ін.

Висновки. Сьогодні державний фінансовий контроль є важливим інструментом публічного управління, за допомогою якого можна виконати відповідні завдання, пов'язані з діяльністю органів державного й комунального секторів. Цей інститут сприяє економічному розвитку держави, фінансово-економічній збалансованості в разі певного зовнішнього впливу на розвиток суспільства і країни в цілому, а також підвищує рівень довіри суспільства до органів публічної влади. Проте, наведені у роботі дані свідчать про вагомі недоліки вітчизняного державного фінансового контролю, про те, що на разі цей вид контролю не забезпечує відповідний рівень фінансово-господарської дисципліни в державі. Це є наслідком низки проблем, які створюють тенденції до зростання кількості та обсягів різних фінансових правопорушень, а саме витоку капіталів за кордон, нецільового використання бюджетних ресурсів, корупції, багато фактів «відмивання» грошей через банківську систему, проникнення в країну нелегальних фінансових потоків та ін. Основними факторами та явищами, що перешкоджають ефективному здійсненню державного фінансового контролю є: недосконалість вітчизняного законодавства; слабка взаємодія суб'єктів, які здійснюють державний фінансовий контроль із правоохоронними та судовими органами, суб'єктами господарювання та громадськістю; відсутність єдиної стратегічної мети, що поєднує діяльність різних контролюючих служб і органів публічної влади; низький рівень надійності механізму адміністративних і дисциплінарних стягнень тощо. Тому з метою усунення означених проблем, необхідно:

control, as public relations and technologies are constantly evolving, reforming various institutes of public authority and certain spheres of the national economy. The factors preventing the effective implementation of state financial control in Ukraine are outlined.

Various statistics are shown for a better understanding of the current state of financial control in Ukraine. Based on statistical data, it is concluded that in the process of implementation of state financial control and further realization of its consequences it is necessary to approach the complex.

Considerable attention is paid to the legal regulation of state financial control. A number of problems of application of current normative legal acts in the sphere of state financial control in practice are revealed. It is noted that solving problems in the legal support of the implementation of the state financial control will increase the quality and effectiveness of such control. And the development of organizational measures to implement relevant regulations, competent allocation of priorities, increase the level of legal culture and literacy of controllers, will facilitate the effective implementation of legislative norms.

The article lists the priority directions of modernization of the national system of state financial control in the context of sustainable economic development. The main ways of improving the institute of state financial control are formulated.

At the end of the article, it was concluded that today state financial control is an important public management tool through which it is possible to fulfill the relevant tasks related to the activities of public authorities. This institute contributes to the economic development of the state, financial and economic balance, and also increases the level of public confidence in public authorities. The need steps to take in order to eliminate identified problems are outlined.

Keywords: *financial control, implementation of state financial control, subjects of financial control, normative legal basis, financial violations.*

Received: 17.07.2018

References

1. Analychnyy zvit Derzhavnoyi audytors'koyi sluzhby Ukrainy za 2015 r. – sichen'-veresen' 2018 r. (2018), Derzhavna audytors'ka sluzhba Ukrainy, Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128466>, 10.12.2018 [in Ukrainian].
2. Byudzhetnyy kodeks Ukrainy vid 8 lypnya 2010 r. # 2456-VI, Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrainy 2010, # 50-51, St. 572 [in Ukrainian].
3. Holovan' M.M. (2003), Derzhavnyy finansovyy kontrol' i yoho reformuvannya, *Finansy Ukrainy*, # 9, Retrieved from <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/36676>, 14.12.2018 [in Ukrainian].
4. Petrushevs'ka V.V. (2013), Teoretychni aspekty orhanizatsiyi y funktsionuvannya systemy derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukraini, *Derzhavne upravlinnya ta mistseve samovryaduvannya*, vyp. 2(17) [in Ukrainian].
5. Pis'machenko L.M. (2011), Reorhanizatsiya systemy derzhavnoho finansovoho kontrolyu v konteksti administratyvnoyi reformy v Ukraini, *Visnyk Natsional'noyi akademiyi derzhavnoho upravlinnya pry Prezydentovi Ukrainy*, vyp. 1 [in Ukrainian].
6. Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrainy «Pro skhvalennya Kontseptsiyi realizatsiyi derzhavnoyi polityky u sferi reformuvannya systemy derzhavnoho finansovoho kontrolyu do 2020 roku» vid 10 travnya 2018 r. # 310-r, *Verkhovna Rada Ukrainy*, Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>, 15.12.2018 [in Ukrainian].
7. Shevchuk O.A. (2013), Pravove zabezpechennya derzhavnoho finansovoho kontrolyu, *Ekonomika rozvytku*, # 2(66) [in Ukrainian].
8. Syurkalo B.I. (2012), Derzhavnyy finansovyy kontrol' v konteksti staloho ekonomichnoho rozvytku, *Derzhavne upravlinnya: udoskonalennya ta rozvytok*, # 2, Retrieved from <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=394>, 15.12.2018 [in Ukrainian].
9. Vyhovs'ka N.H. (2011), Rozvytok systemy finansovoho kontrolyu v Ukraini, *Ekonomika i rehion*, # 2 [in Ukrainian].
10. Zakon Ukrainy «Pro osnovni zasady zdiysnennya derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukraini» vid 26 sichnya 1993 r. # 2939-XII, *Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrainy 1993*, # 13, St. 110 [in Ukrainian].

Відомості про авторів / Information about the Authors

Шульга Анастасія Алімівна: Чорноморський національний університет імені Петра Могили: вул. 68 Десантників 10, Миколаїв, 54003, Україна

Shulga Anastasia: Petro Mohyla Black Sea National University: 68 Desantnykiv str. 10, Mykolaiv, 54003, Ukraine.

ORCID. ORG./ 0000-0002-8528-8722

E-mail: ondain2009@ukr.net

Білоус Сергій Петрович: Головне управління Національної поліції в Миколаївській області: вул. Декабристів, 5, Миколаїв, 54001, Україна

Bilous Serhiy: National police of Ukraine: 5 Dekabristiv str., Mykolaiv, 54001, Ukraine.