

Н.Г. Виговська, д.е.н., проф.

А.Ю. Славіцька, магістрант

Житомирський державний технологічний університет

МІСЦЕ ЗОВНІШНЬОГО ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У НАЦІОНАЛЬНІЙ КОНТРОЛЬНІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

Обґрунтовано теоретичні основи зовнішнього державного фінансового контролю в Україні у контексті визначення його місця у формуванні єдиної національної контрольної системи та окреслено функціональні області внутрішнього та зовнішнього контролю з метою усунення їх дублювання. Авторами досліджено наукові підходи до трактування поняття «зовнішній державний фінансовий контроль», «внутрішній фінансовий контроль», «державний аудит» з метою усунення термінологічної плутанини. З'ясовано відмінності зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю на підставі порівняльної характеристики таких ознак, як сутність, контролюючі суб'єкти, підконтрольні об'єкти, предмет, методи та напрямки контролю. Поняття внутрішнього та зовнішнього контролю вважаємо доцільним пов'язувати з системою, в межах якої цей контроль ідентифікований. «Внутрішній» в даному випадку є тотожним внутрішньосистемному контролю, тобто знаходиться в системі виконавчої влади, в той час як зовнішній контроль не включений до неї і є зовнішнім по відношенню до контрольованих виконавчим органом інститутом, не пов'язаним з ними і, як наслідок, незалежним. Авторами запропоновано сформулювати єдину систему державного фінансового контролю, чітко розмежувавши повноваження внутрішнього та зовнішнього його видів. Доцільним в такому контексті буде прийняття єдиного законодавчого акту «Про державний фінансовий контроль», запропонована структура якого наведена в статті. Реалізація такого Закону сприятиме чіткому розмежуванню функціональних сфер державного фінансового контролю (внутрішнього та зовнішнього), усуненню відомчих конфліктів та сприятиме формуванню єдиної цілісної контрольної системи в Україні, здатної протидіяти зловживанням та попереджувати можливі втрати бюджетних коштів.

Ключові слова: контроль; державний фінансовий контроль; зовнішній державний фінансовий контроль; внутрішній державний контроль; державний аудит; об'єкт контролю.

Постановка проблеми. В умовах складнопрогнозованого зовнішнього середовища основою стабільності та безпеки національних держав виступає система дієвого, результативного та ефективного державного фінансового контролю, яка призначена не лише для констатації фактів порушень та зловживань, але і для їхнього своєчасного попередження. Водночас сучасна система державного фінансового контролю, сформована в Україні, не відповідає вимогам сьогодення. Серед існуючих методологічних та організаційних проблем необхідно виділити: недосконале нормативно-правове забезпечення функціонування контролюючих органів, відсутність базового закону про державний фінансовий контроль, який чітко визначає поняття, зміст, форми, види, методи та інструментарій державного фінансового контролю, а також нечітке розмежування функціональних повноважень між суб'єктами контрольної діяльності тощо.

Завдання удосконалення системи контролю ускладнюється тим, що на поточному етапі розвитку країни відбувається системний перехід від існування констатуючого фінансового контролю до контролю ефективності і результативності витрат, від наступного контролю до попереднього, від зовнішнього державного контролю до внутрішнього. Тема реорганізації державного фінансового контролю відповідно до викликів сьогодення особливо актуальна в умовах необхідності швидкої мобілізації державних фінансових ресурсів на виконання важливих завдань функціонування країни. Це вимагає проведення додаткових наукових досліджень щодо з'ясування місця зовнішнього державного фінансового контролю в єдиній контрольній системі, порівняння функцій внутрішнього та зовнішнього контролю з метою подальшого розмежування їх функціональних областей. Вищенаведене свідчить про значну актуальність теми наукового дослідження та визначає цільову спрямованість статті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематиці державного фінансового контролю присвячені праці таких зарубіжних дослідників, як А.Арене, Р.Адамс, Є.Аткінсон, Дж.Бейлі, Дж.Бюкенен, Р.Зоді, Дж.Ваттс, Д.Ірвін, Дж.Робертсон, П.Самуельсон, Дж.Стігліц та ін. Досліджувана тематика також знайшла відображення у наукових працях вітчизняних науковців, серед яких, зокрема, В.Базилевич, О.Барановський, І.Басанцов, М.Білуха, О.Василик, Т.Васильєва, М.Корнеєв, В.Кравченко, І.Лютий, Ю.Осадчий, В.Симоненко, В.Федосов, В.Фещенко, В.Шевчук та ін. Різними аспектами проблем державного фінансового контролю, зокрема, у контексті економічної безпеки на макrorівні, займалися вітчизняні фахівці З.Варналій, В.Дрозд, М.Єрмошенко, М.Каленський, Т.Ковальчук, В.Мельничук, В.Мунтян та ін. Але, незважаючи на значний рівень наукових здобутків з тематики контролю, значна кількість теоретичних та практичних аспектів вимагають проведення подальших досліджень.

Метою статті є обґрунтування теоретичних основ зовнішнього державного фінансового контролю в Україні у контексті визначення його місця у формуванні єдиної національної контрольної системи та окреслення функціональних областей внутрішнього та зовнішнього контролю з метою усунення їх дублювання.

Викладення основного матеріалу дослідження. Складна природа поняття «контроль», яке широко використовується в різних галузях діяльності, зумовлює можливість його вивчення з різних позицій. На сьогоднішній день контроль є предметом вивчення не лише юристів і економістів, а й вчених, що займаються дослідженнями в сфері соціології, кібернетики, теорії управління.

Говорячи про сутнісні характеристики фінансового контролю, варто зазначити наступне. По-перше, фінансовий контроль є одним з найважливіших напрямків реалізації контрольної-наглядової функції держави. По-друге, фінансовий контроль є функцією державного управління. По-третє, фінансовий контроль – це форма реалізації контрольної функції фінансів.

Сучасні зміни системи державного управління в Україні пов'язані з необхідністю підвищенням в них ролі державного фінансового контролю. Однак на шляху до цього існує ряд перешкод. Одним з них і, ймовірно, найбільш серйозним є відсутність відповідної реаліям правової та методологічної бази державного фінансового контролю [9]. Так, Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [10] не оперує поняттями «зовнішній», «внутрішній» державний фінансовий контроль і регламентує діяльність лише центрального органу виконавчої влади, уповноваженого Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, яким є Державна фінансова інспекція України. Наслідком цього стає проблема нечіткості використовуваного в теорії та практиці понятійного апарату, що призводить до певного нерозуміння і двозначності. Зокрема, часто дублюються поняття «державний фінансовий контроль», «зовнішній державний фінансовий контроль», «внутрішній державний фінансовий контроль», «державний аудит», «інспектування».

Звернемося до проблеми розмежування зазначених понять, акцентуючи при цьому увагу на виділенні сутнісних характеристик державного контролю. Найбільш загальним серед названих є поняття «державного фінансового контролю», під яким розуміється регульована правовими нормами діяльність державних органів і органів місцевого самоврядування по контролю за формуванням, розподілом, цільовим і ефективним витрачанням фінансових ресурсів, а також законності й раціональності використання державної та муніципальної власності, має на меті не лише виявити, але і попередити порушення в роботі підконтрольних об'єктів [6]. Державний фінансовий контроль є однією з функцій управління, що представляє систему спостереження і перевірки функціонування керованого об'єкта для оцінки обґрунтованості і ефективності прийнятих фінансово-управлінських рішень, виявлення можливих відхилень з метою прийняття коригувальних заходів [5]. На думку В.Ф. Роль, державний фінансовий контроль здійснюється в двох формах – внутрішній і зовнішній [12].

Однак не всі дослідники погоджуються з такою концепцією. Так, В.О. Двурічанський і Є.О. Чегринець відстоюють підхід, згідно з яким методологічно неприпустимо об'єднувати під єдиним найменуванням (державний фінансовий контроль) явища, що відрізняються за своїми об'єктами, суб'єктами і результатами. Вони пропонують використовувати поняття «державний фінансовий контроль» замість терміна «внутрішній державний фінансовий контроль», а поняття «державний аудит» замість терміна «зовнішній державний фінансовий контроль».

Однак, як свідчать регламентовані напрямки реалізації контрольних повноважень Рхункової Палати (як органу зовнішнього контролю) проведення державного фінансового аудиту також належить до його важливих обов'язків.

Існує також різновекторність поглядів щодо класифікації форм та видів державного фінансового контролю. Так, якщо в основу цієї класифікації закладати характер зв'язку контролю і контрольованих суб'єктів господарювання, то до внутрішнього контролю відноситься перевірка, що здійснюється відомчим органом контролю, підрозділом, спеціально створеним в самому апараті того чи іншого органу державної влади або іншої державної організації. Гуцаленко Л.В. розрізняє контроль внутрішній і зовнішній «з точки зору приналежності контрольних функцій» [3]. Таке трактування, на нашу думку, вимагає додаткових роз'яснень.

Служби внутрішнього державного контролю створюються всередині окремих відомств і організацій, в той час як зовнішні контрольні служби не є частиною організаційної структури установ, що перевіряються» [9]. Родіонова В.М. і В.І. Шлейник вважають, що внутрішній фінансовий контроль – це «незалежна від зовнішнього впливу діяльність господарюючого суб'єкта або органу управління з перевірки й оцінки своєї роботи, що проводиться ним у власних інтересах [11].

На думку В.В. Бурцева, зовнішній контроль здійснюється контрольним органом, зовнішнім по відношенню до даного органу влади, відомству, організації і не входять в його структуру (наприклад, перевірка податковою службою будь-якого іншого міністерства або відомства) [2, с. 81]. Незважаючи на те, що кожен з цих дослідників по-своєму підійшов до визначення понять «внутрішнього» і «зовнішнього» державного фінансового контролю, всі вони відзначають факт, що обґрунтовує неспроможність внутрішнього державного фінансового контролю і необхідність існування додаткового – зовнішнього контролю. Даний факт полягає в тому, що внутрішній контроль не може бути повною мірою незалежним, оскільки його суб'єкти включені в структуру або відомчої мережі, або окремої організації й підкоряються керівництву своєї організації. У зв'язку з цим, не можна погодитися з низкою авторів, які критикують застосування слів «внутрішній» і «зовнішній» для позначення форм контролю [8, с. 74].

Поняття внутрішнього та зовнішнього контролю вважаємо доцільним пов'язувати з системою, в межах якої цей контроль ідентифікований. «Внутрішній» в даному випадку є тотожним внутрішньосистемному контролю, тобто знаходиться в системі виконавчої влади. Зовнішній контроль не входить в неї і є зовнішнім по відношенню до контрольованих виконавчим органам інститутом, не пов'язаним з ними і, як наслідок, незалежним. Цей зовнішній державний фінансовий контроль і прийнято останнім часом називати «державним аудитом». Однак, загалом термін «аудит» визначається як підприємницька діяльність, спрямована на підтвердження правильності складання фінансової звітності. Хоча державний аудит не відповідає даному тлумаченню, має іншу спрямованість, термін використовують у контрольно-ревізійній діяльності.

Державний аудит в правовій демократичній державі відіграє найважливішу роль. Демократія як форма правління передбачає контроль з боку народу (як методами прямої демократії, так і опосередковано за допомогою обраних народом представників) не лише за прийняттям рішень, а й за їх виконанням. Контроль є однією з інституційних форм такого політичного інституту сучасної представницької демократії, як доступ до альтернативних джерел інформації [6, с. 85]. Вважаємо, що аудит доцільно досліджувати контексті методичного інструментарію державного фінансового контролю, але віднесення його до видів контролю є некоректним.

Зокрема, «зовнішній аудит бюджетів» В.Двуречанський тлумачить як контроль за використанням відповідних бюджетів і бюджетів державних позабюджетних фондів, проведення експертизи проектів бюджетів, цільових програм та інших нормативно-правових актів бюджетного законодавства [4, с. 9–22]. При цьому, на його думку, він не може зводитися лише до контролю їх виконання, а має вирішувати такі завдання, як оцінка діяльності органів влади з надання гарантованих конституцією і нормативно-правовими актами послуг населенню, співвідношення якості й обсягу цих послуг і витрат державних ресурсів, а також впливу виконання бюджету на соціально-економічний розвиток країни. Зовнішній фінансовий контроль трактується різними дослідниками як державний контроль [7]: за діяльністю виконавчої влади у сфері розпорядження державними фінансами і власністю, що здійснюється органами,

незалежними від неї, формується представницькою (законодавчою) гілкою влади; відносно якогось відомства, що здійснюється нібито «ззовні» державними і недержавними органами фінансового контролю; здійснюваний лише недержавними органами.

Недостатній розвиток громадського контролю не надає можливості здійснювати повноцінний зовнішній контроль, тому в умовах системи поділу влади такий контроль здійснюється обраним населенням представницьким органом, тобто парламентом – законодавчою гілкою влади. Контроль представницького органу влади за виконавчою владою передбачає не лише фінансовий, але й політичний контроль, тобто за своїми завданнями значно ширше державного аудиту. Крім того, в розвиненій сучасній демократичній державі контроль не є винятковою функцією представницького органу, оскільки такий орган одночасно є законодавчим. Це обумовлює створення законодавчої владою для більш ефективного здійснення парламентського контролю спеціальних органів, що займаються державним аудитом [1]. Це зумовило появу та розвиток Рахункової Палати, яка функціонує з 1997 року і є постійно діючим органом зовнішнього державного фінансового контролю, що будує свою діяльність на основі принципів законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності. Конституція України, прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 року, закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради України і здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України. 11 липня 1996 року Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України».

Відповідно система державного фінансового контролю в Україні сформована з таких складових елементів (рис. 1).



Довідка: *узагальнено за [1; 3; 6; 7]

Рис. 1. Національна система органів державного фінансового контролю*

З рисунка 1 зробимо висновок про необхідність окремого виділення зовнішнього державного фінансового контролю, який здійснюється Верховною Радою України через систему органів управління Рахункової палати України.

Зазначимо, що зовнішній державний контроль і внутрішній державний фінансовий контроль мають істотні відмінності в суб'єктах, об'єктах і результатах діяльності. Традиційно суб'єктами внутрішнього державного фінансового контролю є органи виконавчої влади, наділені відповідними контрольними повноваженнями.

Це можуть бути як спеціалізовані органи, наділені винятковими контрольними повноваженнями, так і органи виконавчої влади, на які покладено контрольні повноваження на додаток до інших функцій. На державному рівні, наприклад, такими органами є Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, Державна фіскальна служба України, митні та інші органи. Хоча організаційно і юридично такі органи можуть бути і не підпорядковані органам – стосовно об'єктів перевірок і не входить до їх складу, проте, і органи внутрішнього державного фінансового контролю, і органи – об'єкти їх перевірок входять в систему виконавчої влади і, в кінцевому рахунку, підпорядковані вищому органу виконавчої влади [6].

Органи, перед якими стоять завдання щодо здійснення зовнішнього державного фінансового контролю, і які наділені відповідними повноваженнями, – це державні органи, що здійснюють державний аудит органів виконавчої влади, але не входять в систему виконавчої влади. Зазвичай такі органи створюються законодавчими (представницькими) органами і є для них і всього населення альтернативними джерелами інформації про діяльність виконавчої влади. В Україні органами державного аудиту є Рахункова палата України і Державна служба фінансового моніторингу, Державна фінансова інспекція, Державна фіскальна служба, Державна казначейська служба. Контрольні повноваження Рахункової палати України поширюються на всі державні органи та установи України, на державні позабюджетні фонди, а також на органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, страхові компанії та інші фінансово-кредитні установи, їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно залежно від видів і форм власності, якщо вони отримують, перераховують, використовують кошти з державного бюджету або використовують державну власність або управляють нею, а також мають надані законодавчо податкові, митні та інші пільги і переваги.

Повноваження Рахункової палати України поширюються на діяльність громадських об'єднань, недержавних фондів та інших недержавних некомерційних організацій, якщо їм були перераховані, використані або ними були отримані кошти державного бюджету, а також у випадках використання державної власності й управління нею [8]. За аналогією визначається і перелік підконтрольних суб'єктів по відношенню до органів зовнішнього державного фінансового контролю суб'єктів державного управління і місцевого самоврядування.

Узагальнюючи характерні ознаки зовнішнього та внутрішнього контролю, сформуємо таблицю 1.

Таблиця 1
Відмінності зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю*

Порівняльна ознака	Внутрішній контроль	Зовнішній контроль
1	2	3
Сутність	Система здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості	Система контрольних заходів, спрямованих на перевірку функціонування внутрішнього фінансового контролю, незалежна від процесу безпосереднього управління державними фінансовими ресурсами

Закінчення табл. 1

1	2	3
Підконтрольний суб'єкт	Міністерства та інші органи виконавчої влади; державні фонди, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування; бюджетні установи; суб'єкти господарювання державного сектору економіки; підприємства, установи та організації, які отримують або отримували у певному періоді кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, використовують або використовували державне чи комунальне майно	Державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи
Контролюючий суб'єкт	Державна фінансова інспекція (як центральний орган внутрішнього фінансового контролю)	Рахункова палата
Об'єкт контролю	Включно державні фінанси і майно, їх облік та використання	Управлінські рішення, що призводять до здійснення фінансових операцій. Зокрема, фінансові кошти і майно держави, експертиза проектів нормативно-правових актів, експертиза фінансових та інших результатів, досягнутих в ході виконання бюджету, а також оцінка прогнозів і напрямків розвитку як окремих галузей економіки і регіонів, так і країни в цілому
Предмет контролю	Бюджетні кошти та державне майно	
Напрямки контролю	Перевірка правильності перерахування коштів у бюджетній установі, дотримання законодавства, коректності відображення рахунків, звітності, інвентаризації бюджетних установ, тощо	Організація і здійснення контролю за витрачанням коштів бюджетних установ, структурою та їх цільовим призначенням, підготовка пропозицій щодо формування державної політики у сфері державного фінансового контролю, контроль за своєчасністю та законністю руху грошових коштів тощо
Методи контролю	Інспектування, державний фінансовий аудит, перевірка держзакупівель	Перевірки та державний фінансовий аудит

Довідка: * узагальнено авторами на основі ЗУ «Про Рахункову Палату України» та ЗУ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»

Зазначимо, що об'єктом внутрішнього державного фінансового контролю є виключно державні фінанси і майно, їх облік, використання і звернення. При цьому у більшості органів, що здійснюють дану форму контролю, об'єкт обмежений певною сферою державних фінансів. Об'єкт зовнішнього державного фінансового контролю ширше. Він містить у собі контроль за

всіма рішеннями, що призводять до певних фінансових операцій. Таким чином, об'єкт зовнішнього державного аудиту має загальнодержавний характер. Водночас об'єкт внутрішнього державного фінансового контролю входить до складу об'єкта зовнішнього державного аудиту.

Повертаючись знову до заявленої раніше полеміки щодо термінології, варто тут помітити, що деякі автори суперечать собі, визнаючи факт перетину об'єктів зовнішнього державного контролю, державного аудиту і внутрішнього державного контролю і в той же час називаючи їх різними явищами, штучно об'єднаними поняттями «державний фінансовий контроль» [5, с. 157].

На необхідність чіткого розмежування правового статусу і функцій внутрішнього і зовнішнього державного фінансового контролю в юридичній літературі вказується давно. Проте, це не означає їх глибокого поділу (навіпаки, намічаються тенденції до створення єдиної, цілісної системи державного фінансового контролю).

Мова лише йде про розстановку акцентів у напрямках діяльності. У сферу відповідальності державного і муніципального аудиту має входити, насамперед, контроль ефективності використання державних та муніципальних коштів, а також державної і муніципальної власності. У той же час державний і муніципальний внутрішній контроль передбачається зосередити на поточному і наступному контролі виконання бюджетів в системі органів виконавчої влади та місцевих адміністраціях.

При такому підході суб'єкти, які здійснюють зовнішній державний аудит, і суб'єкти, що здійснюють внутрішній державний фінансовий контроль, не будуть дублювати і взаємно замінити один одного [8].

Вважаємо за необхідність на першому етапі сформуванню єдиної системи державного фінансового контролю, чітко розмежувавши повноваження внутрішнього та зовнішнього його видів. Доцільним в такому контексті буде прийняття єдиного законодавчого акту «Про державний фінансовий контроль», запропонована структура якого наведена в таблиці 2.

Таблиця 2

*Запропонована структура Закону «Про державний фінансовий контроль в Україні»**

Основні розділи Закону	Питання, що розкриваються в окремих статтях
1	2
Розділ I	Загальні положення, цілі і завдання Закону, визначення основних понять (визначення поняття ДФК, його окремих видів), сутність, значення, функції, цілі та завдання, елементи ДФК
Розділ II Принципи ДФК, видів контролю	Принципи, вимоги та критерії ефективності ДФК
Розділ III Класифікація фінансового контролю	Види ДФК в розрізі наступних класифікаційних ознак: типи, форми, методи, суб'єкти, об'єкти, предмети, органи тощо (перелік)
Розділ IV Органи ДФК	Органи ДФК, їх статус, правові основи діяльності, порядок створення, реорганізації та ліквідації, порядок їх фінансування, сфери діяльності основних органів ДФК, їх структура, взаємовідносини з іншими контрольними структурами, органами інших держав та міжнародними організаціями, аудиторськими організаціями, системами внутрішнього (в тому числі відомчого) контролю суб'єктів господарювання, суспільними організаціями та громадянами; права і обов'язки організацій та посадових осіб за взаємовідносинами з органами ДФК (право оскарження висновків контролерів у відповідних інстанціях, відповідальність за невиконання або неналежне виконання вимог органів ДФК або їх посадових осіб тощо)
Розділ V Нормативно-правове забезпечення ДФК	Система нормативно-правових актів, її рівні, принципи формування змісту та порядок затвердження актів різних рівнів, характер обов'язковості виконання тощо

Закінчення табл. 2

1	2
Розділ VI Стандартизація ДФК	Система процедур ДФК, Кодекс професійної етики (має бути виділена обов'язковість розробки та прийняття окремими органами ДФК внутрішніх документів, що становлять етичні норми та принципи професійної діяльності). Мета і завдання професійних стандартів та етичних правил, порядок їх розробки, введення в дію та забезпечення дотримання, структуроване за розділами (перерахування стандартів та етичних правил), організаційні та методологічні питання здійснення контролю. Вимоги до порядку проведення, періодичності, термінів контролю
Розділ VII Соціально-правові гарантії працівників ДФК	Соціально-правовий статус, оплата праці, соціальне забезпечення, професійний захист
Розділ VIII Науково-дослідна база ДФК	НДІ, новітні технології ДФК, наукова інфраструктура
Розділ IX Навчальна база і кадри ДФК	Навчальні заклади, підготовка та перепідготовка кадрів, обмін кадрами тощо

Довідка: * власна розробка

У Законі мають враховуватися особливості фінансового контролю за державною власністю та за власністю суб'єктів господарювання. У додатках до Закону доцільно навести «Перелік термінів та визначень», де будуть інтерпретовані основні поняття фінансового контролю. Крім того, нормативно-правова база фінансового контролю (запропонований Закон, інші нормативні акти ДФК) має своєчасно коригуватися відповідно до сучасного законодавства та зовнішніх умов, що змінюються.

Прийняття такого Закону сприятиме чіткому розмежуванню функціональних сфер державного фінансового контролю (внутрішнього та зовнішнього), усуненню відомчих конфліктів та сприятиме формуванню єдиної цілісної контрольної системи в Україні, здатної протидіяти зловживанням та попереджувати можливі втрати бюджетних коштів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами дослідження було узагальнено поняття державного фінансового контролю, зовнішнього державного фінансового контролю, зовнішнього державного аудиту, означено необхідність їх ефективного функціонування та здійснення відповідними органами на державному та соціальному рівнях. Подальше ігнорування такого розподілу призведе до подальшого ігнорування важливих функцій на виявлення можливих напрямів розвитку фінансової системи держави, неспроможні активізувати інтеграційні перетворення фінансової сфери.

Авторами запропоновано сформувати єдину систему державного фінансового контролю, чітко розмежувавши повноваження внутрішнього та зовнішнього його видів. Доцільним в такому контексті буде прийняття єдиного законодавчого акту «Про державний фінансовий контроль», запропонована структура якого наведена в статті. Реалізація такого Закону сприятиме чіткому розмежуванню функціональних сфер державного фінансового контролю (внутрішнього та зовнішнього), усуненню відомчих конфліктів та сприятиме формуванню єдиної цілісної контрольної системи в Україні, здатної протидіяти зловживанням та попереджувати можливі втрати бюджетних коштів.

Подальші наукові дослідження за даною проблематикою будуть спрямовані на розробку напрямків удосконалення зовнішнього державного фінансового контролю в контексті формування єдиної контрольної системи.

Список використаної літератури:

1. *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки : підручник / *Ш.Бланкарт* ; за наук. ред. та перед. *В.М. Федосова* ; пер. з нім. *С.І. Терещенко, О.О. Терещенка*. – К. : Либідь, 2000. – 653 с.
2. *Бурцев В.В.* Организация системы государственного финансового контроля: теория и практика / *В.В. Бурцев*. – М. : Дашков и К, 2002. – 496 с.
3. *Гуцаленко Л.В.* Державний фінансовий контроль : навч. посібник / *Л.В. Гуцаленко*. – К. : ЦУЛ, 2009. – 236 с.
4. *Двуреченских В.А.* Проблемы теории и методологии внешнего аудита бюджета. Начала государственного аудита / *В.А. Двуреченских*. – М. : Изд. дом «Финансовый контроль», 2006. – 256 с.
5. *Демидов М.В.* Система внешнего государственного финансового контроля / *М.В. Демидов* // Вестник Чувашского ун-та / Гуманитарные науки. – 2006. – № 6. – С. 157–163.
6. Державний фінансовий аудит: Методологія та організація : монографія / *Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш* та ін. ; за ред. *Є.В. Мниха*. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.
7. *Іванова І.М.* Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку : монографія / *І.М. Іванова*. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.
8. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / *В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко*. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.
9. *Поліщук В.В.* Напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю: впровадження стратегічного аудиту / *В.В. Поліщук* // Публічне управління: теорія та практика. – 2014. – Вип. 1. – С. 145–149.
10. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України № 2939-ХІІ від 26.01.1993 (із змінами і доп. № 901-VIII від 23.12.2015, ВВР, 2016, № 4, ст. 44) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
11. *Родионова В.М.* Финансовый контроль : учебник / *В.М. Родионова, В.И. Шлейников*. – М. : ИД ФКБ-ПРЕСС, 2002. – 320 с.
12. *Роль В.Ф.* Фінансове право : навч. посібник / *В.Ф. Роль, В.В. Сергієнко, С.М. Попова*. – К. : Центр навч. літератури, 2011. – 392 с.
13. *Скоропад І.С.* Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування / *І.С. Скоропад* // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.3. – С. 263–268.

References:

1. Blankart, Sh. (2000), *Derzhavni finansy v umovah demokratii: vstup do finansovoi nauky*, translated by Tereshhenko, S.I. and Tereshhenko, O.O., in Fedosova, V.M. (Ed.), Lybid', Kyiv, 653 p.
2. Burtsev, V.V. (2002), *Organizatsiya sistemy gosudarstvennogo finansovogo kontrolya: teoriya i praktika*, Dashkov i K, Moscow, 496 p.
3. Gucalenko, L.V. (2009), *Derzhavnyj finansovyj kontrol'*, CUL, Kyiv, 236 p.
4. Dvurechenskikh, V.A. (2006), *Problemy teorii i metodologii vneshnego audita byudzheta. Nachala gosudarstvennogo audita*, Izd. dom "Finansovyy kontrol'", Moscow, 256 p.
5. Demidov, M.V. (2006), "Sistema vneshnego gosudarstvennogo finansovogo kontrolya", *Vestnik Chuvashskogo un-ta. Gumanitarnye nauki*, No. 6, pp. 157–163.
6. Mnyh, Je.V., Nykonovych, M.O. and Barabash, N.S. (2009), *Derzhavnyj finansovyj audyt: Metodologija ta organizacija*, in Mnyh, Je.V. (Ed.), Kyi'v. nac. tovg.-ekon. un-t, Kyiv, 319 p.
7. Ivanova, I.M. (2010), *Derzhavnyj finansovyj kontrol': Paradygmy rozvytku*, Akademyvdav, Kyiv, 168 p.

8. Symonenko, V.K., Baranovs'kyj, O.I. and Petrenko, P.S. (2006), *Osnovy jedynoi' systemy derzhavnogo finansovogo kontrolju v Ukraini (makroekonomichnij aspekt)*, Znannja Ukrainy, Kyiv, 280 p.
9. Polishhuk, V.V. (2014), “Napryamky udoskonalennja systemy derzhavnogo finansovogo kontrolju: vprovadzhennja strategichnogo audytu”, *Publichne upravlinnja: teorija ta praktyka*, Vol. 1, pp. 145–149.
10. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), *Pro osnovni zasady zdijsnennja derzhavnogo finansovogo kontrolju v Ukraini*, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
11. Rodionova, V.M. and Shleynikov, V.I. (2002), *Finansovyj kontrol'*, ID FKB-PRESS, Moscow, 320 p.
12. Rol', V.F., Sergijenko, V.V. and Popova, S.M. (2011), *Finansove pravo*, Centr uchbovoi' literatury, Kyiv, 392 p.
13. Skoropad, I.S. (2011), “Derzhavnyj finansovyj kontrol' v Ukraini: problemy ta shljahy reformuvannja”, *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, Vol. 21.3, pp. 263–268.

ВИГОВСЬКА Наталя Георгіївна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів і кредиту Житомирського державного технологічного університету

Тел.: 37–84–82.

Наукові інтереси:

- державний фінансовий контроль;
- земельні відносини;
- фінансова санація і банкрутство підприємств

E-mail: vygng@ukr.net.

СЛАВІЦЬКА Альона Юріївна – магістрант Житомирського державного технологічного університету

Тел.: 37–84–82

Наукові інтереси:

- державний фінансовий контроль.

E-mail: alenska.shatruk@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 12.09.2016.