

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет права, публічного управління та
національної безпеки
Кафедра економічної теорії, інтелектуальної
власності та публічного управління»

*Кваліфікаційна робота
на правах рукопису*

ЗОЛОТНИЦЬКА АНАСТАСІЯ ВІКТОРІВНА

(прізвище, ім'я, по батькові здобувача вищої освіти)

УДК 338

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЬ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ
У НІМЕЧЧИНІ: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ»**

Подається на здобуття освітнього ступеня «Магістр»
кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

(підпис, ініціали та прізвище здобувача вищої освіти)

Керівник роботи

Захаріна О. В.

(прізвище, ім'я, по батькові)

Кандидат економічних наук, доцент

(науковий ступінь, вчене звання)

Житомир – 2020

Висновок кафедри

АНОТАЦІЯ

Золотницька А. В. Державне управління та контроль публічних фінансів у Німеччині: досвід для України. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 281 - публічне управління та адміністрування. – Поліський національний університет, Житомир, 2020.

Досліджено теоретико-організаційні основи системи управління та контролю публічних фінансів у Німеччині та розроблено рекомендації щодо вдосконалення організаційно-правового механізму державного фінансового контролю в Україні. Розкрито сутність, функції та завдання державного управління та контролю публічних фінансів. На підставі аналізу національної системи державного фінансового контролю та оцінки досвіду Німеччини в цій сфері, виокремлено ключові вектори реформування системи ДФК України.

Ключові слова: державне управління, державний фінансовий контроль, контроль публічних фінансів у Німеччині, публічні фінанси Німеччини.

SUMMARY

Zolotnytska A. Public administration and control of public finances in Germany: experience for Ukraine. - Qualification work on the rights of the manuscript.

Qualifying work for a master's degree in specialty 281 - public administration and administration. - Polissya National University, Zhytomyr, 2020.

The theoretical and organizational foundations of the system of management and control of public finances in Germany are studied and recommendations for improving the organizational and legal mechanism of public financial control in Ukraine are developed. The essence, functions and tasks of public administration and control of public finances are revealed. Based on the analysis of the national system of public financial control and assessment of Germany's experience in this area, the key vectors of reforming the system of DFC of Ukraine are identified.

Key words: public administration, public financial control, control of public finances in Germany, public finances of Germany.

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| ВСТУП | 4 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ | 7 |
| 1.1. Сутність, функції та завдання державного управління та контролю публічних фінансів..... | 7 |
| 1.2. Зарубіжний досвід державного управління та контролю публічних фінансів..... | 12 |
| РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ У НІМЕЧЧИНІ | 19 |
| 2.1. Організаційні засади державного контролю публічних фінансів у Німеччині: інструменти та методи..... | 19 |
| 2.2. Впровадження досвіду державного управління та контролю публічних фінансів Німеччини: теоретичний аспект..... | 25 |
| РОЗДІЛ 3. ЗАСТОСОВНІСТЬ ТА АДАПТИВНІСТЬ НІМЕЦЬКОЇ ПРАКТИКИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ | 30 |
| 3.1. Сучасний стан системи державного управління та контролю публічних фінансів в Україні..... | 30 |
| 3.2. Імплементация досвіду Німеччини як фактор розвитку державного управління та контролю публічних фінансів в Україні..... | 35 |
| ВИСНОВКИ | 41 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ | 44 |
| ДОДАТКИ | 52 |

ВСТУП

Актуальність теми. Роль публічних фінансів є визначальною: за допомогою них держава регулює розвиток економіки та сприяє добробуту суспільства. На сьогодні державні фінанси України знаходяться у неурівноваженому та хиткому стані. Для позитивного реформування державного контролю та управління публічними фінансами є стратегічно необхідним проаналізувати, врахувати, адаптувати та імплементувати зарубіжний досвід цієї реформи і на основі цього досвіду трансформувати наявну модель публічної влади.

Інститут державного контролю фінансів формувався в Україні разом із становленням держави і соціально орієнтованої ринкової економіки, тому був недостатньо глибоко досліджений та неефективно відформатований. Збільшення публічних фінансових порушень в Україні зумовлено не відсутністю інституціонального устрою державного фінансового контролю, а слабкістю його механізму, теоретико–методологічної та методичної бази, прогалинами в організації процесу управління фінансами.

Країни ЄС в цьому сенсі вже здобули значних успіхів та змогли налагодити механізм управління публічними фінансами так, щоб це був механізм ефективної та злагодженої роботи. Доцільність використання досвіду реформування контролю державних фінансів країн ЄС в Україні обумовлюється ще й прагненням України до входження в Європейський союз. Німеччина є провідною інтегрованою країною. Її напрямки вдосконалення системи управління державними фінансами та модернізації фінансової політики орієнтовані на подолання кризових явищ внаслідок надання донорської допомоги, а першочерговим завданням постає недопущення економічної та політичної нестабільності в країні.

У вітчизняній і зарубіжній літературі проблеми управління та контролю державних фінансових систем іноземних країн, особливості формування та функціонування фінансової політики є достатньо дослідженими. Так, аналізу стану та структури публічних фінансів

Німеччини присвячені роботи Патріка Крауліха, Гюнтера Вайланда, В. Ю. Дудченко; функції органів державної влади Німеччини в частині здійснення контролю публічних фінансів досліджені в роботах Лотара Шпільхоффа, Крістіана Дагманна та Бернда Фітценбергера; особливості здійснення державного контролю публічних фінансів в Україні розглянуто в роботах В. К. Симоненка, В. Г. Мельничука, В. О. Шевчука. Однак у вітчизняній науковій літературі відсутній комплексний аналіз проблем та основ функціонування сучасної системи контролю публічних фінансів Німеччини.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є аналіз системи управління та контролю публічних фінансів у Німеччині та розробка рекомендацій по вдосконаленню організаційно-правового механізму державного фінансового контролю в Україні.

З огляду на поставлену мету визначено наступні дослідницькі завдання:

- розкрити сутність, функції та завдання державного управління та контролю публічних фінансів;
- дослідити зарубіжний досвід державного управління та контролю публічних фінансів;
- проаналізувати організаційні засади державного контролю публічних фінансів у Німеччині;
- визначити ключові засади впровадження досвіду державного управління та контролю публічних фінансів Німеччини в теорії;
- проаналізувати сучасний стан системи державного управління та контролю публічних фінансів в Україні;
- надати пропозиції щодо імплементації досвіду Німеччини як фактору розвитку державного управління та контролю публічних фінансів в Україні.

Об'єктом дослідження є система управління та контролю публічних фінансів у Німеччині, що функціонує у сучасних умовах реформи бюджетування, її структурних змін і напрямів вдосконалення.

Предметом дослідження є державне управління та контроль публічних фінансів Німеччини.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці пропозицій щодо вдосконалення стратегії управління та контролю публічних фінансів в Україні беручи до уваги досвід Німеччини.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати кваліфікаційної роботи доповідались та обговорювались на щорічних міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема таких, як: «Соціально-економічні проблеми розвитку регіонів»: IV Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Житомир, 15 травня 2020 р.) [13]; «Наукові читання - 2020»: Науково-практична конференція науково-педагогічних працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених НІІ економіки та агробізнесу (м. Житомир, 21 вересня 2020 р.) [11]; «Інструменти і практики публічного управління в контексті децентралізації»: II Всеукраїнська науково-практична конференція з міжнародною участю (м. Житомир, 23 червня 2020 р.) [12].

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи містить 51 сторінку, у тому числі основний текст – 43 сторінки. Робота містить 3 таблиці та 2 рисунки. Список використаних джерел налічує 68 найменувань на 8 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

1.1. Сутність, функції та завдання державного управління та контролю публічних фінансів

У процесі розвитку економіки держав, переходу до ринкових відносин та послаблення ролі держави в соціальній сфері виникає необхідність державного регулювання певних галузей економіки, які не мають сприятливого середовища для забезпечення власного функціонування. Відсутність підтримки періодично збиткових галузей економіки призводить до «галузевого безробіття», зменшення обсягу сфери споживання та поглиблення фінансової кризи в деяких країнах.

Державне управління необхідно планувати, що доводить досвід передових країн світу. Перехід до програмно-орієнтованого методу соціального управління передбачає довгострокову співпрацю органів державної влади із суб'єктами господарювання, яка прямо стосується використання публічних фінансів. Правильність, законність та ефективність – основні принципи, що забезпечують успіх відносин, що виникають між надавачами та одержувачами бюджетних коштів.

Світова економічна теорія та практика довели, що ефективна система державного фінансового управління та контролю має складатися з таких взаємопов'язаних компонентів, як внутрішній фінансовий контроль, внутрішній фінансовий державний аудит, зовнішній аудит [25].

Саме тому державний фінансовий контроль – це важлива форма державного фінансової перевірки, метою якої є проведення функціонально незалежної оцінки діяльності органів державного сектору з метою вживання відповідних до них контролюючих заходів, передбачених законом і спрямованих на вдосконалення діяльності цих органів, підвищення

ефективності управління економічними процесами і розкриття діяльності по незаконному збагаченню та викриття корупційних схем [45].

Метою державного фінансового контролю є досягнення законності й ефективності використання публічних фінансів, встановлення фінансової дисципліни, попередження порушень та вироблення відповідних рекомендацій [45].

Досягнення зазначеної мети вимагає реалізації наступних завдань державного фінансового контролю:

- виконання перевірок з метою визначення законності і вчасності руху бюджетних і позабюджетних коштів, що виділяються відповідним підприємствам, організаціям;
- визначення доцільності та результативності використання публічних фінансів;
- здійснення оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету;
- аналізу встановлених відхилень від очікуваних показників;
- розробки шляхів покращення управління публічними фінансами, зокрема перспективи збільшення доходів бюджету;
- організації ефективного внутрішньо- та зовнішньо-господарського фінансового контролю [51].

Отже, державний аудит є формою державного фінансового контролю, спрямованою на надання допомоги і підтримку бюджетних установ, державних підприємств, а також суб'єктів господарювання, яким надаються державні кошти, в уникненні фінансових порушень, раціональному використанні публічних фондів грошових коштів, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання точної фінансової звітності [51].

Таким чином, аудит державних фінансів як особливий вид державного фінансового контролю покликаний забезпечити дотримання принципів правильності, законності й ефективності шляхом проведення аудиторської діяльності.

Особливо суперечливим та невирішеним питанням є визначення об'єктів державного фінансового аудиту. Без встановлення чіткого переліку об'єктів державного аудиту постає неможливість виявлення частини грошових потоків, пов'язаних із здійсненням владних повноважень. Більше того, обрана Державною службою аудиту стратегія, яка полягає у зменшенні переліку компаній, організацій та установ, діяльність яких підлягає державному аудиту, призводить до втрати контролю над діяльністю державного сектору економіки, загрожує майбутньому стану економіки України.

Зменшення кількості підприємств, організацій та установ, які повинні контролюватися Державною аудиторською службою України, послаблює державний фінансовий контроль з боку Кабінету Міністрів України. З іншого боку, відбувається зменшення кількості працівників Рахункової палати України, що є результатом змін, прийнятих у новому Законі України «Про Рахункову палату України» [35]. Вищезгадані зміни руйнують систему державного фінансового контролю, що призводить до фінансових втрат держави та заважає реальному розумінню дійсного та існуючого фінансового балансу України.

Надзвичайно важливим є встановлення переліку об'єктів, які повинні контролюватися державою, що несе національний інтерес. Проблеми, пов'язані з науковим дослідженням об'єкта державного контролю, висвітлюються в працях багатьох вітчизняних вчених.

Об'єкти державного аудиту, визначені в роботі О. Ю. Пушкарьової складаються з суб'єктів публічного сектору та інших суб'єктів, які отримують кошти з державного та місцевих бюджетів або здійснюють експлуатацію державного чи комунального майна [39]. Проте, на наш погляд, зазначена позиція не повністю розкриває складові об'єктів державного аудиту, оскільки не містить інформації, що описує формування публічних фондів грошових коштів.

На думку Ю. Б. Слободяник, до об'єктів державного фінансового аудиту входить економічна діяльність органів державної влади та інших суб'єктів, пов'язаних з формуванням, розподілом та використанням публічних ресурсів [42]. Функції державного аудиту науковець визначає наступним чином [43]:

- контрольна (перевірка формування, розподілу і використання суспільних ресурсів, попередження можливих помилок і неправомірних дій);
- інформаційно-аналітична (інформування громадськості про достовірність відомостей щодо управління суспільними ресурсами, збирання, обробка та оцінка регулярної аналітичної та оглядової інформації з найважливіших питань державного управління)
- соціальна (забезпечення ефективного і справедливого розподілу і використання суспільних ресурсів)
- превентивна (сприяння усуненню виявлених контрольною системою помилок і порушень, дослідження причин і умов їх виникнення, запобігання їх настанню у майбутньому)
- стимулююча (сприяння створенню умов для дотримання органами державного управління вимог законодавства у сфері формування, розподілу і використання суспільних ресурсів, формування свідомого ставлення громадськості до результатів державного аудиту)
- прогностична (стратегічне і оперативне планування та координування розвитку системи державного управління на основі аналізу й оцінки фактичних результатів державного аудиту)

Вважаємо, що вище викладені визначення об'єктів державного фінансового аудиту, ширше розкривають суть спрямованості поточної діяльності державного аудиту, а його визначені функції відповідають поставленим завданням.

Інший підхід до виокремлення об'єктів державного фінансового контролю застосовує В. Ф. Максимова, яка вирізняє [21]:

- фінансові ресурси та власність держави, їх рахунки;
- законопроекти та нормативні акти;
- оцінка фінансових результатів бюджету;
- оцінка прогнозу та тенденцій розвитку окремих галузей, регіонів та держави в цілому.

Важливість інформації та корисність підходу, деталізує склад об'єктів державного фінансового аудиту, але оцінка фінансових результатів бюджету більш схожа на діяльність, ніж на завдання, яке ставиться перед органами державного фінансового контролю [21].

Подібного підходу до визначення об'єктів державного аудиту дотримується В. П. Хомутенко [45]. Автор розглядає наступні об'єкти:

- дані бухгалтерського обліку та звітності;
- планові документи та комерційні контракти;
- система внутрішнього фінансового контролю;
- державні позики та позики, що надаються під гарантію уряду України;
- кошти, що надаються з державного бюджету та місцевих бюджетів, та (або) цільові загальнодержавні кошти на виконання державних завдань, виконання програм державного бюджету;
- державна та комунальна власність, природні ресурси та інші державні ресурси;
- діяльність та функції органів державної влади, бюджетних установ та організацій-отримувачів бюджетних коштів, державного або комунального майна та суб'єктів державного сектору.

Ми переконані, що для ідентифікації інтегрованого механізму державного фінансового аудиту слід застосовувати підхід, запропонований С. В. Бардаш, згідно з яким встановлено чіткий розподіл між об'єктом та суб'єктом контролю, та обґрунтовано доцільність виділення інтегрованого механізму державного контролю [3].

Аналіз наукових поглядів щодо ідентифікації об'єктів державного фінансового аудиту вказує на існування невизначеності у цьому питанні, що

в свою чергу говорить про необхідність всебічного незалежного огляду ресурсів комунальної власності та публічних фондів.

Отже, виокремлення об'єктів та визначення дефініцій державного фінансового аудиту сприятимуть оцінці обсягу контрольованих державних ресурсів, забезпечуючи цим рівень довіри до державного управління.

На сьогодні форми державного фінансового контролю, до яких належить й державний фінансовий аудит, потрібно системно вдосконалювати, розробляти відповідні методики управління, які задовольняли б сучасні вимоги розвитку фінансової системи та забезпечували б ефективність їх використання.

1.2. Зарубіжний досвід державного управління та контролю публічних фінансів

Система фінансових органів прямо залежить від політичної системи і державного устрою. В основному, управління фінансами в країнах з розвинутою економікою проводиться кількома державними органами. Попри відмінності в різних країнах, існує незмінний перелік державних органів, що ведуть фінансовий контроль; до них належать парламент, спеціальне відомство державного фінансового контролю, міністерство фінансів (його управління та відділи), галузеві відомства [5, с. 61].

Оцінку зарубіжного досвіду державного управління та контролю публічних фінансів проведемо на прикладі країн Європейського Союзу та Сполучених Штатів Америки.

Рахункова палата Франції після відновлення своєї роботи в 1807 р. стала прототипом відомих сьогодні органів фінансового контролю. Можна стверджувати, що сучасна модель публічного контролю у фінансово-господарській сфері зародилась саме у цей період, спричинена відходом від

норми невтручання держави в економіку країни й посиленням контролем парламенту за обігом коштів у державі [15, с. 126].

У сучасній економічній термінології державний орган, до повноважень якого входить ведення зовнішнього фінансового контролю, називають Вищий орган фінансового контролю. Але попри розповсюдженість у міжнародній практиці цього поняття, кожна держава затверджує власну назву такого органу.

Міжнародна організація вищих органів аудиту, INTOSAI, об'єднує вищі органи аудиту публічних фінансів з 1953 р., вивчає та поширює позитивний досвід в контрольній практиці; складається з країн-членів ООН і станом на 2020 рік нараховує 195 членів, включно з Європейським судом аудиторів та 5 асоційованими членами [27]. Україна є членом INTOSAI з 1998 р. Однією зі стратегічних цілей організації [30] є створення сильних, незалежних і багатoproфільних вищих органів аудиту і заохочення належного державного управління за допомогою: 1) відстоювання значущості, забезпечення та оновлення Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI); 2) сприяння розробці та ухваленню належних і ефективних професійних стандартів.

Європейський суд аудиторів — одна із семи інституцій, яка керує Європейським Союзом, заснований в 1975 р. для аудиторської перевірки бюджету ЄС і його установ. Функції цього контролюючого органу наступні: 1) контроль фінансової звітності усіх інституцій ЄС та органів, які оперують фондами ЄС; 2) контроль якості управління фінансами; 3) звітування про результати своєї роботи в кінці кожного фінансового року, а також надання консультацій Європарламенту з тих питань, які входять до компетенції Європейського суду аудиторів; 4) забезпечення виконання бюджету ЄС.

Фактично Європейський суд аудиторів позбавлений компетенції притягнення суб'єктів, стосовно яких він здійснює контроль, до юридичної відповідальності. На практиці для притягнення відповідних суб'єктів до

відповідальності Європейський суд аудиторів звертається до Європейського антикорупційного офісу.

Також в Євросоюзі з 2011 р. функціонує новий орган, призначений попереджувати ризик виникнення глобальної фінансової кризи. Європейський комітет із системних загроз (European Systemic Risk Board - ESRB) займається макропруденційним наглядом за стабільністю фінансового сектора ЄС для запобігання або послаблення ризику системної фінансової кризи, а також стимулює ефективне функціонування внутрішнього ринку в ЄС, забезпечуючи стійкий внесок фінансового сектора в економічне зростання.

У країнах демократичної форми правління та з розвинутою ринковою економікою функціонує переважно дієздатна система державних контрольно-ревізійних органів — парламентських та урядових. При цьому забезпечення контролю розглядається не як кінцева мета, а природня частина управління публічними фінансами та матеріальними ресурсами (public financial management). Від виконання всіх етапів бюджетного процесу залежить виконання бюджету, а саме від планування бюджету, розрахунку видатків та отримання доходів через відомства та органи виконавчої влади (включно з органами внутрішнього відомчого контролю), а також від зовнішнього державного фінансового контролю з боку вищого органу фінансового контролю [15].

Досвід країн G7, які давно створили норми державного фінансового контролю, показує, що структурна організація органів фінансового контролю формується передусім за допомогою розмежування об'єктів контролю та за допомогою планування архітектури горизонтальних і вертикальних владних відносин на основі чіткого розмежування контрольних повноважень.

Місце органів фінансового контролю, їх підзвітність та функціонування в системі державних органів у різних країнах конституційно визначається неоднаково. Парламентарними вони вважаються в Австрії, та Угорщині, а самостійним вищим державним органом фінансового контролю — у Болгарії,

Німеччині та Польщі. В інших країнах місце вищих органів фінансового контролю є досить невизначеним — їх компетенція має ознаки судового органу, або вони дійсно включені до системи судових органів, як в Італії, чи Франції [20].

В країнах Заходу фінансовий контроль реалізується в цілому за схожим механізмом, а система фінансового контролю формується з таких складових: установа головного контролера-аудитора (рахункова палата), підпорядкована безпосередньо парламенту або президенту країни, яка веде загальне спостереження за використанням публічних коштів; податкова установа, підпорядкована президенту, уряду або міністерству фінансів, яка контролює надходження в бюджет податків; контрольні інституції в складі державних установ, які перевіряють та ревізують підвідомчі установи; приватні контрольні служби, що на платній основі ведуть огляд достовірності бухгалтерської звітності й легітимності фінансових операцій; відділи внутрішнього контролю, основною метою роботи яких є скорочення витрат, раціоналізація грошових потоків і максимізація прибутку.

Парламент проводить фінансовий контроль під час розбору та ухвалення плану бюджету країни й звіту про його виконання. В основному, західні держави формують спеціальні бюджетні підкомітети, в компетенцію яких входить контроль законності, достовірності й змістовності прогнозованих у бюджеті надходжень і витрат, а також точності звіту про виконання бюджету. Також парламент має змогу проводити контроль вибірково, через особливі парламентські підкомітети, що існують у Франції, Великій Британії та інших країнах для контролю фінансової діяльності конкретних груп фінансової системи, зокрема окремих секторів економіки. Такі підкомітети виконують огляд фінансів і ведення діяльності у державних компаніях, а також дають їй загальну оцінку [16, 172-173].

Зарубіжні країни проводять фінансовий контроль у публічному секторі за різними зразками, однак, в цілому, становленню фінансової системи властиве прагнення до децентралізації та виокремлення аудиту або його

частин у незалежний напрям наглядової діяльності, під час здійснення якої встановлюється ефективність роботи органів влади з накопичення, змістовного розподілу доходів і видатків бюджетних коштів, реалізації погоджених рішень і прийнятих законодавчих актів.

У ряді держав (Австрія, ФРН, США, Сполучене Королівство) система державного й магістратського контролю існує як цілісна система, що має спільні принципи і стандарти. Взагалі, стандартизація вважається засобом до інтегральності й кооперації інститутів публічного фінансового контролю у міжнародній практиці, який формує організаційно-методичну основу їх координації та спеціалізації, дає змогу системі самоорганізовуватись, спричиняє в ній синергетичний ефект і здійснює інтеграцію працівників установ державного фінансового контролю в єдину професійну фінансову систему [1].

Необхідною умовою забезпечення результативного контролю та здатного швидко реагувати в більшості держав є створення територіальних відділень, які відповідно до форми державного устрою країни цілком або частково підзвітні головному рахунковому відомству, але в цілому володіють самостійністю при здійсненні функцій і зосереджуються на контролі використання місцевих фінансів. За необхідності вони виконують дійові завдання верховного контрольного органу. Схожі регіональні відділення головного фінансового контролюючого відомства працюють у Франції, ФРН, Польщі, Канаді, Чехії, Болгарії, Китаї, Бразилії та в інших країнах [14].

Сполучені Штати Америки — президентська республіка з найкращою системою організації публічного фінансового контролю, у межах якої перебувають функціонально самостійні контролюючі органи, включені до державно-правової системи як невіддільна частина механізму регулювання збалансованого виконання функцій виконавчої та законодавчої влади (Президента і Конгресу США) [1].

Головне контрольне управління США володіє доступом майже до всієї фінансової звітності міністерств та відомств. Палати і комісії Конгресу США

або конгресмени одноосібно можуть доручати Головному контрольному управлінню проводити оцінку ефективності федеральних програм і результативності федеральних відомств; виконувати спеціальну перевірку та аналіз умотивованості ціноутворюючих факторів, основоположних фінансово-економічних чинників впливу на контракти міністерства оборони. [22, с. 126].

Міністерство фінансів (Казначейство) США — особливий орган контролю публічних фінансів, представник від уряду, що підзвітний парламенту; формує фінансову й податкову політику, займається сферою внутрішніх кредитів та керування державним боргом, контролює дотримання фінансового законодавства, збори внутрішніх коштів, грошовий обіг. Іншим фінансово-ревізійним органом США є Офіс менеджменту та бюджету при Президенті США, який розробляє витратну частину державного бюджету й готує фінансові програми, здійснює системний контроль управління бюджетом і являє собою головний орган виконавчої влади. [6, с. 100].

У Німеччині закріплюється на законодавчому рівні, що Федеральна рахункова палата — це вища федеральна установа, яку не зараховують до органів ні законодавчої, ні виконавчої, ні судової влади; вона є безстороннім впливовим органом між урядом і парламентом, становить собою незалежний орган фінансового контролю, підпорядкований виключно закону. Щодо членів палати існує суддівська професійна недоторканність (ненадання їм директив) та особова (непримусове звільнення з посади) [7, с. 86–87]. Федеральна рахункова палата здійснює контроль бюджетного фінансування та керування економікою федерації, контролює деяке її майно (до прикладу, федеральну залізницю, відомство зв'язку), а також підприємства, юридичних осіб державного рівня в рамках публічного права, включно з державними підприємствами, державну діяльність на підприємствах із приватним капіталом. Рахункова палата має право також вести статистичний облік зовні сфери повноважень федерації у разі, якщо у відповідних установах

використовують фінансові ресурси федерації або надходять фінанси від неї (наприклад, у федеральних землях) [6, с. 101].

Міністерство фінансів Німеччини є органом державного управління публічними фінансами, який формує принципи фінансової, валютної, кредитної та податкової політики. Міністерство готує проект федерального бюджету й середньострокового фінансового плану, проводить бюджетне касове обслуговування, контролює виконання бюджету та розробляє принципові засади поділу фінансових коштів між підрозділами бюджетної системи. [6, с. 100].

Враховуючи вищезазначене, підкреслимо, що державний контроль у сфері управління публічними фінансами – один з найдієвіших інструментів, який створює умови для ефективного управління публічними фінансовими засобами в умовах ринку. Реагуючи на загрози сучасності (в т.ч., пов'язані з коронавірусом), беручи до уваги потреби в реформуванні та адаптації моделі фінансового контролю до сучасних умов, Україна повинна імплементувати найоптимальніші стратегії управління та контролю публічних фінансів, враховуючи досвід передових країн світу.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ У НІМЕЧЧИНІ

2.1. Організаційні засади державного контролю публічних фінансів у Німеччині: інструменти та методи

Німеччина – федеральна держава з трьома конституційно закріпленими рівнями управління: федерація (Bund), 16 федеральних земель (Länder; 12 областей-держав і 3 міста-держави) та рівень місцевого самоврядування, що складається з 295 районів (Kreisverwaltungen) та 11091 муніципалітетів (Kommunen / Gemeinden). Кожна земля (Land) має власну конституцію, конституційний суд та рахункову палату. Органи місцевого управління мають конституційне право на "самоврядування", хоча окремі муніципалітети або округи не мають гарантії існування (тобто законодавство штату може перекроювати територіальні межі, як це неодноразово відбувалося з 1970-х років) [9].

Розподіл влади по рівнях управління характеризується досить високою централізацією законодавчих повноважень на центральному (федеральному) рівні, але з активною участю земель як гравців вето (через їх представництво у Бундесраті, верхній палаті парламенту). Розподіл повноважень істотно різниться між сферами політики (табл. 2.1), а освіта, підтримка громадського порядку та культура є основними компетенціями земель. Однак, як правило, розробка законодавства та проведення фінансування часто здійснюються на центральному рівні, тоді як імплементація прийнятих законів делегується землям на місцевому рівні. Через такий розподіл компетенцій німецьку систему назвали «адміністративною» або «кооперативним федералізмом» [67].

Такий розподіл влади призводить до системи взаємних залежностей між рівнями управління: у більшості сфер політики не існує єдиного

домінуючого рівня, і система спирається на співпрацю та переговори між ними.

Таблиця 2.1

Розподіл повноважень між сферами політики та рівнями управління у Німеччині

| Рівень управління: | Законодавство | Регулювання | Фінансування | Забезпечення |
|--------------------------------------|--|---|--|--|
| Центральне управління | Зовнішня / Внутрішня діяльність Судова система Фінанси / Податки Економічна діяльність Захист довкілля Комунальні послуги Соціальне забезпечення Здоров'я Наука Освіта | Зовнішня діяльність Фінанси / Податки Економічна діяльність Захист довкілля Комунальні послуги Соціальне забезпечення Здоров'я Наука | Зовнішня / Внутрішня діяльність Судова система Фінанси / Податки Економічна діяльність Захист довкілля Соціальне забезпечення Здоров'я Наука | Зовнішня / Внутрішня діяльність Судова система Фінанси / Податки Соціальне забезпечення |
| Земельне / регіональне управління | Внутрішня діяльність Судова система Економічна діяльність Освіта | Фінанси / Податки Комунальні послуги Наука Освіта | Внутрішня діяльність Судова система Фінанси / Податки Економічна діяльність Захист довкілля Комунальні послуги Соціальне забезпечення Здоров'я Наука Освіта | Внутрішня діяльність Судова система Фінанси / Податки Економічна діяльність Захист довкілля Комунальні послуги Соціальне забезпечення Здоров'я Наука Освіта |
| Міське управління | Комунальні послуги Соціальне забезпечення | Економічна діяльність Захист довкілля Комунальні послуги Соціальне забезпечення Здоров'я Освіта | - | - |

Джерело: узагальнено автором за [61]

Ті повноваження, якими федеральний рівень управління володіє у сфері законодавства та регулювання, йому не вистачає у сфері забезпечення (організації), хоча федеральний рівень за останні роки збільшив свої повноваження для забезпечення роботи поліції та імміграційних процесів.

Управління на рівні земель має деякі обмежені законодавчі та регулятивні можливості через межі, встановлені федеральними законами та постановами, але має високий рівень можливості забезпечення. Місцевий рівень управління має дуже обмежену законодавчу та регулятивну спроможність, пов'язану в основному з місцевим плануванням землекористування, але має високий потенціал забезпечення, а також великий потенціал для координації, інтеграції та впровадження інновацій.

Система спільних обов'язків та повноважень у Німеччині вимагає від різних рівнів влади тісної координації між багатьма сферами політики; загальна якість координації досить висока і суттєво варіює в різних сферах політики. Конкретний випадок - це сфера освіти, а саме діяльність університетів, в яких, згідно з конституціями, федеральні землі мають виключну компетенцію, що на практиці передбачає «заборону співпраці» (Kooperationsverbot) між федеральними та урядами земель щодо фінансування [52].

Незважаючи на розвинену форму координації між урядовими рівнями, німецька адміністративна система характеризується високим ступенем роздробленості внаслідок складного розподілу зобов'язань в системі "кооперативного федералізму". Кооперативний федералізм (на відміну від конкурентного федералізму) базується на принципі рівних умов життя, визначеному в конституції (ст. 72 абз. 2, а також ст. 106 абз. 3 Основного закону), де зазначається як „Уніфікованість умов життя на федеральній території“ [58].

Ключовим механізмом для цього є досить складна схема фіскального вирівнювання, яка забезпечує трансфер від багатших до бідніших земель. Наприкінці 2016 року федеральний уряд та уряди федеральних земель домовились про реформу цієї системи, яка почала діяти з 2020 року і скасувала цю систему горизонтального вирівнювання на користь посилення ролі федерального уряду в забезпеченні такого вирівнювання (через

додаткові трансферти на суму близько 9,5 млрд. євро) в обмін на посилення повноважень федерального уряду [24].

Протягом 2006 року відбулася реформа Основного закону з метою реорганізації законодавства та чіткішого розмежування компетенції земель та Федерації. У 2009 році відбувся другий етап реформування, який стосувався системи міжурядових фінансів. Численні інші постанови ухвалюються самими землями, які мають законодавчі повноваження. Як зазначено в Основному законі (ст. 70), законодавчі повноваження покладаються на землі, якщо тільки Федеральний закон не надає їх Федерації [9].

Німеччина має один з найвищих рівнів фіскальної децентралізації в ЄС. Через значні обов'язки субнаціональних урядів у 2018 році 50% державних видатків управлялися землями (31%) та муніципалітетами (19%). Німецька система прагне забезпечити чітке визначення розподілу фінансування та виконавчих обов'язків. [64].

Що стосується використання інструментів управління, німецький федеральний уряд виконує лише наглядові та роз'яснювальні функції [64], що означає, що інструменти управління відіграють незначну роль в адміністративній практиці федеральних міністерств. Процедури бюджетування дотримуються класичних "камералістських" форм бюджетування; спроби ввести елементи виконавчого бюджетування з боку федерального міністерства фінансів провалилися в 2011 році.

На макрорівні бюджетування в тому ж році перейшло до вертикального підходу фінансування зверху вниз. Більше того, у 2015-2016 роках Міністерство фінансів розпочало тестовий аналіз витрат як засіб оцінки ефективності та результативності витрат відомств. Два огляди видатків у галузі транспортної політики були проведені у 2015-2016 роках, ще два були заплановані на 2019-2020 роки у сферах житлової політики та енергетики / зміни клімату [60]. Незважаючи на ці ініціативи, звітність про результати роботи німецької федеральної адміністрації досі здебільшого відсутня; однак

існує безліч звітів щодо окремих сфер політики (які, однак, не використовуються як інструмент управління).

Державний аудит в Німеччині ведеться найвищою аудиторською установою – Федеральною рахунковою палатою Німеччини. Аудиторські суди існують також на рівні земель. Вони в основному займаються класичними аудиторськими функціями, зосереджуючи увагу на законності та обліку, але також відіграють певну роль в оцінці адміністративної ефективності та організаційних реформ. Президент федерального аудиторського суду також є федеральним уповноваженим з питань ефективності адміністрування (*Wirtschaftlichkeit*), і в цій якості публікує експертні заяви щодо таких питань [59].

Щодо ефективності управління фінансами в Німеччині закон 1967 року «Про сприяння економічній стабільності та зростанню» вимагає від федерального уряду та урядів федеральних земель орієнтувати свої бюджети на основні цілі економічної політики: стабільність цін, високу зайнятість, збалансовану зовнішню торгівлю та стабільне пропорційне зростання [53]. 22 січня 2017 року Рада ECOFIN опублікувала наступні рекомендації державам-членам Єврозони щодо їх фіскальної політики: "Проводячи політику з повним дотриманням Пакту стабільності та зростання, підтримуйте державні та приватні інвестиції та покращуйте якість та структуру державних фінансів. Відновіть фіскальні буфери, особливо у країнах Єврозони з високим рівнем державного боргу. Підтримуйте та впроваджуйте дії ЄС для боротьби з надмірним податковим навантаженням" [65]. Пакт стабільності та зростання (ПСЗ) був підписаний в Амстердамі в 1997 році.

У 2018 році Німеччина в черговий раз повністю виконала правила ПСЗ. Країна успішно утримувала свій номінальний дефіцит значно нижче верхньої межі 3% ВВП. Фактичний фіскальний баланс державного бюджету федерації, земель, органів місцевого самоврядування та фондів соціального забезпечення, включаючи позабюджетні установи, становив +1,7% ВВП у 2018 році.

Федеральне управління статистики Німеччини підрахувало, що в 2018 році центральний уряд Німеччини отримав доходів близько 802 мільярдів доларів і мав витрат 825 мільярдів доларів (за даними Федерального управління статистики Німеччини). Загалом уряд зафіксував дефіцит близько 23 млрд. доларів (табл. 2.2). Відсотки були розраховані на основі даних, повідомлених Міжнародним валютним фондом.

Таблиця 2.2

Доходи та видатки Німеччини, 2018 р.

| Статті доходів та видатків | Значення | |
|----------------------------------|---------------|---------------|
| | % | млн. дол. |
| Доходи та гранти | 100.0% | 802000 |
| Податкові надходження | 83.2% | 667095 |
| Неподаткові надходження | 15.9% | 127157 |
| Дохід від капіталу | 0.4% | 3512 |
| Гранти | 0.5% | 4237 |
| Видатки | 100.0% | 825000 |
| Загальні публічні послуги | 2.7% | 22162 |
| Оборона | 3.9% | 32111 |
| Громадський порядок та безпека | 0.3% | 2842 |
| Освіта | 0.5% | 4481 |
| Здоров'я | 18.9% | 155861 |
| Соціальний захист | 50.0% | 412765 |
| Житлово-комунальний устрій | 0.5% | 3842 |
| Відпочинок, культура, релігія | 0.1% | 898 |
| Економічна діяльність та послуги | 7.4% | 60828 |
| Інші витрати | 8.6% | 70627 |
| Виплата відсотків | 7.1% | 58584 |

Джерело: узагальнено автором за [63]

17 квітня 2019 року федеральний уряд прийняв німецьку Програму стабільності на 2019 рік., відповідно до якої наявна фінансова свобода буде використана для подальшого збільшення державних інвестицій в інфраструктуру, освіту та дослідження. Слід зазначити, що у 2019 р. державні інвестиції у ці галузі зросли до рекордного рівня - 78,9 млрд. євро.

В рамках німецької федеральної системи адміністративний нагляд, як правило, ведеться органами вищого рівня. Оскільки федеральна адміністрація має лише обмежені наглядові можливості над земельною адміністрацією, органи федеральних земель контролюють виконання

політики та впровадження законодавства органами районного та нижчого місцевого рівня. Незалежні інспекції або наглядові органи не відіграють важливої ролі в Німеччині. Однак у питаннях соціального страхування "соціальні партнери" (профспілки та організації роботодавців) відіграють важливу роль, і в сфері охорони здоров'я медичні страхові компанії беруть на себе важливі наглядові функції (наприклад, при інспекції служб догляду за літніми людьми).

2.2. Впровадження досвіду державного управління та контролю публічних фінансів Німеччини: теоретичний аспект

Німеччина має надійну, добре розвинену систему федерального бюджетування. Федеральне міністерство фінансів, профільні міністерства, федеральна канцелярія, учасники парламенту та зовнішні експерти відзначають, що система бюджетування відповідає розумному загальному макроекономічному управлінню, демократичному нагляду та підзвітності [54].

У Німеччині, законом, що кодифікує норми державного бухгалтерського обліку та бюджетування, є так званий "Haushaltsrecht" [60]. Цей термін стосується лише державного бюджету, але не бухгалтерського обліку, що підкреслює домінуючу роль бюджетування в німецькому управлінні державними фінансами. Система бухгалтерського обліку на німецькому федеральному рівні регулюється законами та нормативно-правовими актами, які дуже схожі на ті, що застосовуються урядами штатів. Для федерального рівня основними юридичними джерелами бухгалтерського обліку та бюджетування державного сектору є Основний закон ("Grundgesetz"), Закон «Про бюджетні принципи»

(“Haushaltsgrundsätzegesetz”), Федеральний бюджетний кодекс (“Bundeshaushaltsordnung”) та інші нормативні акти [2].

Закон «Про бюджетні принципи» спрямований на гармонізацію федерального та державного бюджетів та бухгалтерського обліку [61]. Це зобов'язує Федерацію та провінції регулювати своє законодавство про бюджет відповідно до принципів, визначених Законом [53]. Деякі його положення є навіть загальними та безпосередньо діючими для обох рівнів управління.

Німецькі закони про бюджетування визначають низку бюджетних принципів, таких як повнота бюджету, збалансоване бюджетування, роздільне складання бюджетних асигнувань та асигнувань на зобов'язання. Ці принципи застосовуються загалом до бюджетування на рівні штату та федерального рівня.

У Федеральному кодексі бюджету Федерація регулювала своє законодавство про бюджет відповідно до Закону «Про бюджетні принципи», і, у свою чергу, землі виконували свої зобов'язання, приймаючи Кодекс державного бюджету. Послідовність положень у всіх бюджетних кодексах здебільшого однакова. Через тенденцію до різного розвитку подій у державному обліку в Німеччині, у 2007-2008 рр. розпочалися дискусії щодо гармонізації бухгалтерського обліку в державному секторі.

У липні 2009 року Федеральний парламент Німеччини («Bundestag») і Федеральна рада («Bundesrat») затвердили закон про модернізацію Закону про бюджетні принципи. Основна частина закону набрала чинності з 1 січня 2010 р., в цілому даний Закон почав діяти з 1 січня 2011 р. Метою цього закону було забезпечення гармонізації державного обліку на федеральному та штатному рівнях [30].

Основний закон Німеччини передбачає, що “Bundesrechnungshof” (Федеральна рахункова палата), члени якої користуються незалежною владою, проводить аудит рахунків та перевіряють результативність, регулярність та відповідність фінансового управління. Як незалежний орган

державного аудиту, Федеральна рахункова палата підпорядковується лише закону [54]. Жоден інший урядовий орган не має повноважень доручати німецькій вищій аудиторській установі проведення аудиту. Федеральна рахункова палата самостійно визначає, що підлягає аудиту, коли, як і де (рис. 2.1).

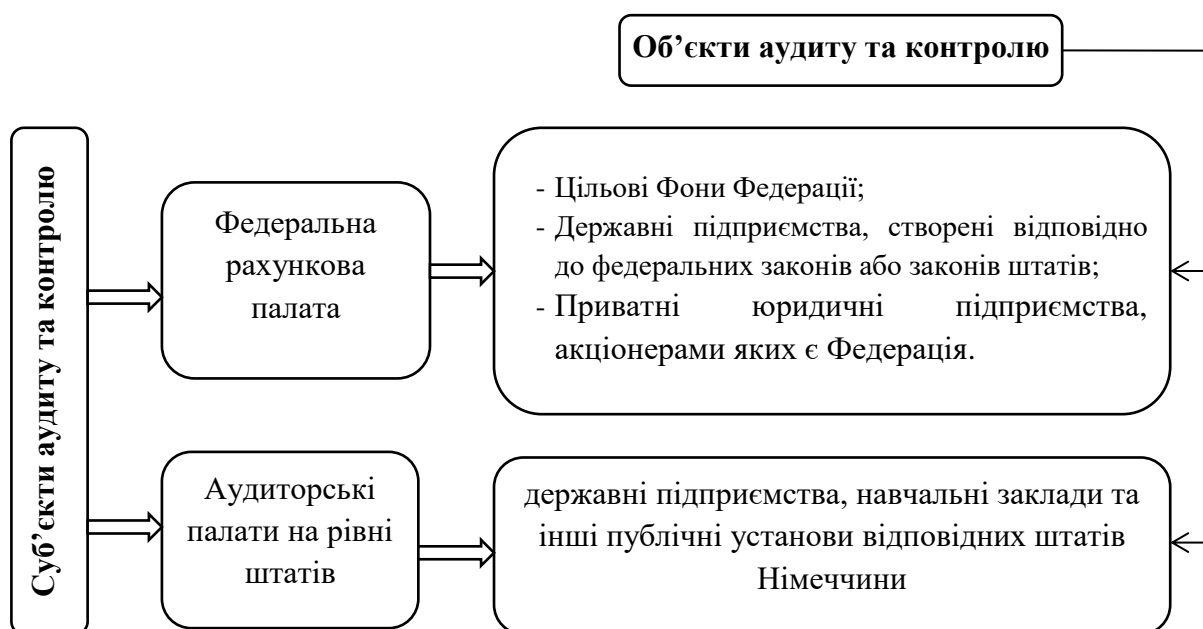


Рис. 2.1. Суб'єкти та об'єкти аудиту та контролю публічних фінансів Німеччини

Джерело: узагальнено автором за [56]

Федеральна рахункова палата здійснює аудит фінансового управління Федерацією та її цільових фондів (наприклад, Федеральний фонд залізничних активів). Крім того, Палата перевіряє державні підприємства, створені відповідно до федерального законодавства (наприклад, Федеральне агентство зайнятості), інші установи соціального забезпечення, створені відповідно до федеральних законів або законів штатів, отримують гранти від федерального уряду або де Федерація взяла на себе гарантійні зобов'язання (наприклад, Пенсійне страхування). Поряд з аудитами, передбаченими Німецьким комерційним кодексом, які повинні проводити аудитори приватного сектору, Федеральна рахункова палата здійснює аудит діяльності Федерації в приватних юридичних підприємствах, акціонерами яких є Федерація (наприклад, Telekom AG та Deutsche Bahn AG).

Аудит на рівні федерального уряду включає аудит фінансової звітності федерального уряду, а також бюджетування та виконання бюджету. Висновки аудиту Федеральної рахункової палати затверджуються керівництвом, та направляються ревізованим установам. Ключові висновки таких аудитів включаються в щорічний звіт, що надходить до Федерального парламенту, Федеральної ради та Федерального уряду.

Федеральна рахункова палата проводить (а) аудит регулярності та відповідності та (б) аудит ефективності. Під час аудиту регулярності та відповідності аудиторі Палати перевіряють, чи дотримувались закони, бюджет, відповідні норми, положення та правила. Аудити ефективності проводяться за критеріями економічності, ефективності та результативності з метою забезпечення співвідношення ціни та якості.

Завдання, обов'язки та правове становище Аудиторських палат на рівні штатів подібні до завдань Федеральної рахункової палати. Державні Аудиторські палати здійснюють аудит повного виконання бюджету та економічного управління федеральними землями. Вони щороку звітують про результати своїх аудитів перед парламентом штату та урядом штату. Поряд із основним урядом Федеральна рахункова палата відповідає за аудит державних підприємств відповідних штатів, університетів та інших публічних установ Німеччини.

Незалежно від застосовуваної бухгалтерської бази, органи місцевого самоврядування в Німеччині зобов'язані, згідно із законом, проводити аудит своїх рахунків [58]. Їм дозволяється заучати третю сторону для аудиту публічних фінансів. У разі наявності у громади власної аудиторської контори ("Rechnungsprüfungsamt"), законом регламентовано використовувати цю контору для аудиту, а не залучати третю сторону [].

Проведений аналіз системи державного контролю за публічними фінансами Німеччини дозволив виокремити її характерні риси:

- чітко окреслена нормативними документами функціональність та незалежність від державних суб'єктів влади;

- скоординованість дій всіх суб'єктів контролюючих органів по всьому ланцюгу державних трансфертів та бюджетування, чому сприяє співставність даних бухгалтерського обліку державних фондів різних земель та створення єдиної системи рахунків та звітності;
- диверсифікованість суб'єктів контролю публічних фінансів (окрім державних контролюючих органів, таким правом наділені також приватні аудиторські компанії, громадські об'єднання та спілки, аналітичні центри, засоби масової інформації та ін).

РОЗДІЛ 3. ЗАСТОСОВНІСТЬ ТА АДАПТИВНІСТЬ НІМЕЦЬКОЇ ПРАКТИКИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ

3.1. Сучасний стан системи державного управління та контролю публічних фінансів в Україні

Демократизація соціально-економічного розвитку, глобалізаційні процеси, міжнародна економічна інтеграція, формування цивілізованих ринкових відносин істотно впливають на економічний розвиток усіх державних інституцій, включаючи стан державного управління, спричиняючи зростання суспільного інтересу до дій органів влади. З іншого боку, для державного управління потрібна інформація, що відображає ступінь ефективності та правомірність дій щодо об'єктів контролю, що обґрунтовує доцільність створення суб'єктів державного фінансового контролю. Своєчасне виявлення порушень бюджетного процесу дозволить виконати низку послідовних кроків, що допоможе запобігти втратам державних фінансових ресурсів.

Стан управління державними фінансами в Україні, за міжнародними оцінками, незадовільний, що можна пояснити постійним дефіцитом бюджету і необхідністю зовнішньої фінансової допомоги. Зокрема, за показником індексу економічної свободи, який розраховується Wall Street Journal та The Heritage Foundation (економічна свобода України, 2020), Україна зайняла 134 місце із 180 опитаних країн, що складає 54,9 балу [38].

Слід зазначити, що результат менше 55 свідчить про економіку «переважно невільну». При цьому загальний бал України в рейтингу збільшився на 2,6 позначки завдяки вищим показникам ефективності судочинства, доброчесності уряду та свободи торгівлі. Проте, Україна посідає 45 місце серед 45 країн європейського регіону, а її загальний бал значно нижчий за середні показники по регіонах та світу. Складові індексу

економічної свободи становлять: 47,2 - державні витрати; 35,0 – свобода інвестицій; 30,0 - фінансова свобода; 47,5 – захист права власності; 37,9 – добросовісність уряду (свобода від корупції). При таких низьких складових індексу економічної свободи важко говорити про розвиток фінансового ринку та ефективність державних витрат уряду України, які є ключовими елементами управління публічними фінансами [38].

Група Світового банку складає власну оцінку легкості ведення бізнесу в проєкті «Doing business Ukraine» (2020) і оцінила нашу країну на 64 місці з 190 країн, що вказує на адаптивність податкової системи до потреб бізнесу. Також доказом цього є висока оцінка легкості відкриття бізнесу – 91,1, здійснення торгівлі з перетином кордону – 80,1, оцінка податкової гнучкості – 78,1, які є складовими індексу економічної свободи (економічна свобода України, 2020) [26].

Негативні тенденції щодо державного управління публічними фінансами в Україні підтверджуються результатами аналітичних досліджень, які щорічно проводяться міжнародними організаціями. Проте, стосовно рейтингу легкості ведення бізнесу – Україна показує позитивну динаміку, що може забезпечити потік іноземних інвестицій. На жаль, все це відбувається на тлі тотальної корупції в уряді та судах, низького захисту прав власності та трудових прав, що є неприйнятним в умовах європейської інтеграції України.

Для організації міжнародного бізнесу та перетворення України в центр європейської торгівлі важливим є забезпечення ефективного функціонування системи державного контролю публічних фінансів. По-перше, необхідно проаналізувати порушення, виявлені в попередні періоди, та здійснити всі необхідні заходи щодо їх запобігання в майбутньому. По-друге, існує потреба у вдосконаленні методології державного контролю, яка дозволить виявити невідомі на сьогодні схеми фінансових шахрайств.

Беручи до уваги результати міжнародних оцінок, контроль публічних фінансів, зокрема доходів та видатків державного бюджету, особливо

необхідний для підвищення ефективності управління публічними фінансами, зменшення тіньової економіки та покращення добробуту суспільства.

Інтереси держави у розвитку контролю публічного сектору національної економіки повинні співвідноситися з діями уряду, парламенту та забезпечувати їх розвиток та розширення інституційного середовища з метою охоплення всіх фінансових ресурсів, які контролюються державою. Рівень організації системи державного контролю публічних фінансів частково визначає економічний розвиток, міжнародну співпрацю та процвітання суспільства.

Розподіл повноважень органів державної влади щодо управління публічними фінансами в Україні затверджено на конституційному рівні та визначено, що:

- Уряд (Кабінет Міністрів України) розробляє проект закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подає Верховній Раді України звіт про його виконання [17, ст. 116];
- Парламент (Верховна Рада України) здійснює контроль за виконанням Державного бюджету України, а також за використанням коштів міжнародної технічної допомоги [17, ст. 85].

Ключові елементи системи контролю та аудиту в бюджетному формуванні регламентуються Бюджетним кодексом України та передбачають проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, незалежний контроль від імені Верховної Ради України, який веде Рахункова палата України, та сталу систему внутрішнього контролю та аудиту в усіх розпорядників коштів [4].

До системи органів центральної виконавчої влади, що проводять централізовану політику контролю державних фінансів та здійснюють державний фінансовий контроль, належать:

- Державна аудиторська служба України (ДАСУ), що організує і здійснює державну політику у сфері публічного фінансового контролю;

- Державна казначейська служба (ДКСУ), що контролює правильність ведення фінансової звітності та бюджетної звітності, їх достовірність;
- Державна фіскальна служба (ДФСУ), що проводить контроль за зарахуванням податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів.

Робота ДКСУ та ДФСУ скеровується Кабінетом міністрів України через Міністра фінансів, а Державна аудиторська служба підзвітна безпосередньо Кабінету Міністрів України. Підпорядкування ДАСУ Кабміну відбулось після ухвалення Постанови Кабінету Міністрів України №469 від 22.07.2016, що мало б сприяти більшій незалежності ДАСУ.

На міністрів та керівників інших органів виконавчої влади покладено здійснення державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) на рівні центральних органів виконавчої влади (ЦОВВ) в частині формування підрозділів внутрішнього аудиту та забезпечення проведення внутрішнього аудиту в міністерствах та інших ЦОВВ [8]. Здійснення політики ДВФК стосовно гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту покладається на Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України [31].

Здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) від імені Верховної Ради України покладено на Рахункову палату України, яку уповноважено контролювати надходження та використання коштів Державного бюджету України, у тому числі утворення, обслуговування і погашення державного боргу, ефективність управління коштами державного бюджету, використання коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету.

Систему державного фінансового контролю та органи, які вона регулює, розглядає В. К. Симоненко [41], Т. В. Жибер [10], С. М. Павлюк [29] та інші дослідники. В Україні систему фінансового контролю залежно від функцій публічного управління схематично можна зобразити так (рис. 3.1):

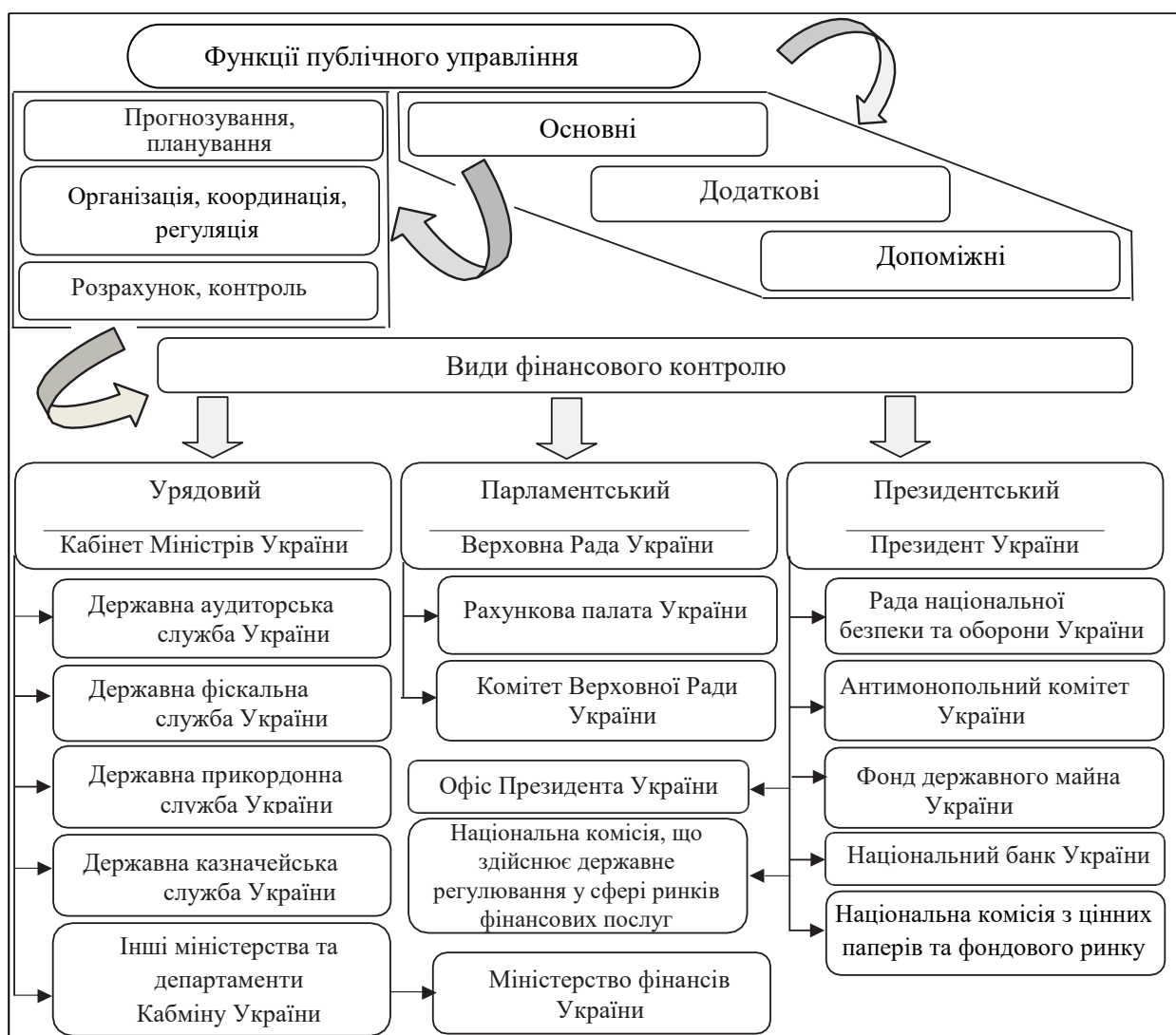


Рис. 3.1. Види фінансового контролю залежно від функцій публічного управління та органів державної влади, що їх імплементують

Джерело: узагальнено автором за [32,33,34,35]

Основними спеціально сформованими органами державного управління, які уповноважені проводити державний фінансовий аудит, є Державна аудиторська служба України та Рахункова палата України. Слід зазначити, що постійна реорганізація державного фінансового контролю не сприяє повному контролю над усіма державними фінансовими ресурсами. Що стосується парламентського фінансового аудиту, то особливістю проведення є контроль за грошовими ресурсами у встановленому переліку підприємств, установ та організацій, які є розпорядниками або одержувачами бюджетних коштів. Більше того, досить часто діяльність одних і тих самих

суб'єктів стає об'єктом одночасного контролю з боку урядових та парламентських органів фінансового контролю. Найцікавішим є те, що зміст аудиторських процедур суттєво не відрізняється, але результати їх проведення різні.

3.2. Імплементация досвіду Німеччини як фактор розвитку державного управління та контролю публічних фінансів в Україні

У 2007 р. з ініціативи Європейської комісії було видано фундаментальну працю Роберта де Конінга «PIFC (Public Internal Financial Control)», яка розкриває систему внутрішнього контролю в публічному секторі [55]. PIFC отримав широку підтримку та використовується в багатьох країнах навіть за межами ЄС. Таким чином Європейській комісії вдалося запровадити структуровану модель для надання допомоги національним урядам у реорганізації їхнього внутрішнього контролю і, зокрема, для підвищення рівня управління публічними фінансами відповідно до міжнародних стандартів і передової практики ЄС.

Як показав досвід Німеччини, в основу організації та проведення аудиту бюджетних програм (аудиту ефективності) має бути покладена відповідність між отриманими фінансовими ресурсами та кошторисами витрачання та іншими нормативно-правовими актами. За використання аудиту ефективності у головних розпорядників коштів місцевих фінансів з'явилась можливість проводити комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів та розробляти рекомендації з удосконалення Бюджетів громад [63].

Досвід Німеччини показав, що посилення децентралізації управління державним сектором передбачає підвищення фінансової відповідальності (управлінської підзвітності) конкретних міністерств, відомств і установ, котрі мають довести, що вони використали надані їм ресурси таким чином, щоб

ефективно виконувати покладені на них функції. Відповідальність керівників за управління, створення й періодичну переоцінку внутрішнього контролю та незалежний внутрішній аудит є частиною їх відповідальності за використання державних фінансів [68].

Загальною метою внутрішнього контролю, за європейською практикою самоврядування, є покращення виконання та забезпечення впевненості, що поставлені цілі та завдання досягнуті, а прийняті рішення відповідають таким принципам: законність, економічність, прозорість, ефективність, продуктивність, чесність. Внутрішній контроль за публічними фінансами складається з трьох компонентів: системи фінансового управління і контролю, внутрішнього аудиту та центрального координаційного відділу, для забезпечення розвитку методології та стандартів, що стосуються перших двох компонентів.

На сьогодні державний фінансовий контроль в Україні лише фіксує порушення норм чинного законодавства у сфері місцевих фінансів та практично не виконує свою основну попереджувально-профілактичну функцію. Таким чином, втрачають свою актуальність та дієвість форми наступного контролю (ревізія та перевірка), за якими переважно проводиться ДФК. Вважаємо, що у перспективі розпорядникам коштів місцевих фінансів слід націлюватися, все ж таки, на попередній контроль, оскільки за його допомогою можна не допустити порушення фінансової дисципліни.

Вважаємо, що одним із найважливіших напрямів діяльності органів фінансового контролю за місцевими фінансами має стати саме аудит ефективності. Даний метод контролю дозволить визначати соціально-економічний ефект від використання бюджетних коштів, а також розробляти рекомендації задля підвищення результативності, економічності та доцільності використання коштів територіальних громад та підвищення управління державними фінансами в цілому.

У системі управління будь-якої організації, у т. ч. державної, контроль і аудит є механізмом зворотного зв'язку між об'єктом і суб'єктом управління,

оскільки з їх допомогою до керівника доводиться об'єктивна інформація про стан та функціонування об'єкта управління [46, с. 118].

Основні засади здійснення внутрішнього контролю та порядок утворення підрозділів внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту регламентовані Бюджетним кодексом України [4]. Аспекти організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів чітко окреслені у відповідних Методичних рекомендаціях [33]. Проте, практична реалізація цих нормативних документів в діяльності об'єднаних територіальних громад, зокрема в частині внутрішнього аудиту, лишаються невирішеними. Основними перешкодами цього є недостатність кадрового потенціалу для забезпечення потреб громад спеціалістами з внутрішнього аудиту, недосконалість нормативно-правової бази з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту та не усвідомлення керівництвом громад важливості та необхідності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Дослідження показали, що відомчий фінансовий контроль в Україні зводиться виключно до формальних ознак та у більшій мірі є декларативним. На сьогодні, суб'єкт внутрішнього аудиту чи контролю є підпорядкованим та/або призначається на посаду профільним міністром. Така практика є абсолютно недопустимою у європейських країнах. До того ж це повністю суперечить Резолюції від 19 грудня 2014 р. № 69/228 Генеральної асамблеї ООН, за якою «вищі органи аудиту (ВОА) можуть об'єктивно й результативно виконувати свої функції лише в тому разі, якщо вони незалежні від структур, що перевіряються ними, і захищені від зовнішнього впливу» [65].

Враховуючи вищезазначене, нами окреслено основні складові концепції впровадження внутрішнього фінансового контролю та аудиту публічних фінансів в розрізі: ключових факторів (в порядку їх важливості), інструментів внутрішнього контролю та аудиту та кінцевих результатів (табл. 3.1). Як видно з таблиці, важливими передумовами впровадження ефективної системи внутрішнього контролю та аудиту є формування належного

нормативного і методичного забезпечення, а також використання програмно-цільового методу бюджетного планування.

Таблиця 3.1

Концепція впровадження внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту публічних фінансів

| | |
|--|---|
| Ключові фактори | Нормативне та методичне забезпечення внутрішнього контролю та аудиту |
| | Використання програмно-цільового методу бюджетного планування |
| | Використання інструкцій та рекомендацій для покращення планування та стратегічного розвитку |
| | Організація належної системи обліку та звітності |
| | Підготовка професійних кадрів з внутрішнього аудиту |
| | Обмеження фінансових дій, що призводять до марнотратства та неправильного розподілу коштів |
| | Використання позитивного міжнародного досвіду |
| Інструменти внутрішнього контролю та аудиту | Попередній (превентивний) контроль за видатками |
| | Внутрішній аудит на відповідність діючому законодавству |
| | Внутрішній аудит на відповідність доцільності |
| | Поточний контроль за фінансовими операціями |
| | Внутрішній фінансовий аудит |
| | Аудит ефективності |
| | Функціональний аудит |
| Кінцеві результати | Зменшення неефективних фінансових витрат та рівня корупції |
| | Підвищення якості надання послуг громадянам |
| | Підвищення ефективності управління територіальними громадами |
| | Надійність фінансової звітності |
| | Отримання довіри громадян завдяки публічності та прозорості |
| Підвищення іміджу громади | |

Джерело: власні дослідження

Саме програмно-цільовий метод дозволяє забезпечити планування бюджету на середньострокову перспективу, перехід від утримання публічних установ до надання послуг високої якості населенню, оптимальне використання бюджетних коштів, досягнення в результаті значного економічного і соціального ефекту, підвищення обізнаності громадськості щодо ефективності витрачання коштів бюджету територіальної громади та рівня задоволення споживачів суспільних та гарантованих соціальних послуг [13]

Внутрішній аудит, як важлива складова системи внутрішнього контролю, покликаний забезпечити надання об'єктивних гарантій, що

внутрішній контроль здійснюється з урахуванням прийняттого рівня ризиків. Важливим завданням внутрішнього аудиту є також надання консультацій та рекомендацій з метою підтримки зусиль керівництва, спрямованих на поліпшення системи управління, системи внутрішнього контролю, а також захист громади від постійного зовнішнього фіскального контролю.

Внутрішній контроль є важливим елементом кожної стадії управління фінансовими ресурсами територіальних громад та забезпечує інформаційну «прозорість» в частині якості фінансового управління. Відповідно чинному законодавству, внутрішній контроль має бути впроваджений у діяльність територіальних громад та повинен стати частиною делегування повноважень і відповідальності їх керівників. Відповідно керівництво громад має відповідати за свої фінансові рішення й результати управління, а також за розвиток і поліпшення системи внутрішнього контролю, що є можливим завдяки функціонуванню дієвої системи внутрішнього аудиту.

Таким чином, аналіз національної системи державного фінансового контролю та оцінка досвіду Німеччини в цій сфері, дозволили виокремити ключові вектори реформування системи ДФК України:

- 1) створення цілісної, відповідної європейським стандартам і принципам (законність, об'єктивність, прозорість та відкритість) незаангажованої аполітичної системи державного аудиту публічних фінансів, в основу якої мають бути покладені, відповідним чином адаптовані та гармонізовані, нормативні документи;
- 2) сприяння активному залученню представників інституту громадянського суспільства до процедур публічного аудиту державних та місцевих фінансів;
- 3) імплементація Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у практику діяльності суб'єктів ДФК.

Вважаємо, що реалізація зазначених векторів реформування ДФК відповідатиме європейській парадигмі публічного аудиту та сприятиме створенню повноцінної та дієвої системи ДФК в Україні.

ВИСНОВКИ

Дослідження системи управління та контролю публічних фінансів у Німеччині дозволило окреслити висновки та розробити рекомендації щодо вдосконалення організаційно-правового механізму державного фінансового контролю в Україні.

1. Встановлено, що державний фінансовий контроль – це важлива форма державного фінансової перевірки, метою якої є проведення функціонально незалежної оцінки діяльності органів державного сектору з метою вживання відповідних до них контролюючих заходів, передбачених законом і спрямованих на вдосконалення діяльності цих органів, підвищення ефективності управління економічними процесами і розкриття діяльності по незаконному збагаченню та викриття корупційних схем. Аналіз нормативних джерел та наукової літератури показав, що на сьогодні форми державного фінансового контролю, до яких належить й державний фінансовий аудит, потрібно системно вдосконалювати, розробляти відповідні методики управління, які задовольняли б сучасні вимоги розвитку фінансової системи та забезпечували б ефективність їх використання.
2. Розкрито структуру органів фінансового контролю, їх підзвітність та функціонування в системі державних органів в окремих розвинутих країнах Європейського Союзу та США. Встановлено, що в країнах Заходу механізм фінансового контролю здебільшого ідентичний, а система фінансового контролю формується з таких складових: установа головного контролера-аудитора (рахункова палата), підпорядкована безпосередньо парламенту або президенту країни, яка веде загальне спостереження за використанням публічних коштів; податкова установа, підпорядкована президенту, уряду або міністерству фінансів, яка контролює надходження в бюджет податків; контрольні інституції в складі державних установ, які перевіряють та ревізують підвідомчі установи; приватні контрольні

служби, що на платній основі ведуть огляд достовірності бухгалтерської звітності й легітимності фінансових операцій; відділи внутрішнього контролю, основною метою роботи яких є скорочення витрат, раціоналізація грошових потоків і максимізація прибутку.

3. Доведено, що внутрішній контроль є важливим елементом кожної стадії управління фінансовими ресурсами публічних установ та забезпечує інформаційну «прозорість» в частині якості фінансового управління. Відповідно чинному законодавству, внутрішній контроль має бути впроваджений у діяльність публічних установ та повинен стати частиною делегування повноважень і відповідальності їх керівників.
4. Державний аудит в Німеччині ведеться найвищою аудиторською установою – Федеральною рахунковою палатою Німеччини. Аудиторські суди існують також на рівні земель. Вони в основному займаються класичними аудиторськими функціями, зосереджуючи увагу на законності та обліку, але також відіграють певну роль в оцінці адміністративної ефективності та організаційних реформ. Президент федерального аудиторського суду також є федеральним уповноваженим з питань ефективності адміністрування (*Wirtschaftlichkeit*), і в цій якості публікує експертні заяви щодо таких питань.
5. Проведений аналіз системи державного контролю за публічними фінансами Німеччини дозволив виокремити її характерні риси: чітко окреслена нормативними документами функціональність та незалежність від державних суб'єктів влади; скоординованість дій всіх суб'єктів контролюючих органів по всьому ланцюгу державних трансфертів та бюджетування, чому сприяє співставність даних бухгалтерського обліку та створення єдиної системи рахунків та звітності; диверсифікованість суб'єктів контролю публічних фінансів (окрім державних контролюючих органів, таким правом наділені також приватні аудиторські компанії, громадські об'єднання та спілки, аналітичні центри, засоби масової інформації та ін.

6. Встановлено, що основними спеціально сформованими органами державного управління України, які уповноважені проводити державний фінансовий аудит, є Державна аудиторська служба України та Рахункова палата України. Слід зазначити, що постійна реорганізація державного фінансового контролю не сприяє повному контролю над усіма державними фінансовими ресурсами. Що стосується парламентського фінансового аудиту, то особливістю проведення є контроль за грошовими ресурсами у встановленому переліку підприємств, установ та організацій, які є розпорядниками або одержувачами бюджетних коштів.
7. Дослідження показали, що відомчий фінансовий контроль в Україні зводиться виключно до формальних ознак та у більшій мірі є декларативним. На сьогодні, суб'єкт внутрішнього аудиту чи контролю є підпорядкованим та/або призначається на посаду профільним міністром. Така практика є абсолютно недопустимою у європейських країнах. До того ж це повністю суперечить Резолюції від 19 грудня 2014 р. № 69/228 Генеральної асамблеї ООН.
8. Аналіз національної системи державного фінансового контролю та оцінка досвіду Німеччини в цій сфері, дозволили виокремити ключові вектори реформування системи ДФК України: створення цілісної, відповідної європейським стандартам і принципам (законність, об'єктивність, прозорість та відкритість) незаангажованої аполітичної системи державного аудиту публічних фінансів, в основу якої мають бути покладені, відповідним чином адаптовані та гармонізовані, нормативні документи; сприяння активному залученню представників інституту громадянського суспільства до процедур публічного аудиту державних та місцевих фінансів; імплементація МСФЗ у практику діяльності суб'єктів ДФК. Вважаємо, що реалізація зазначених векторів реформування ДФК відповідатиме європейській парадигмі публічного аудиту та сприятиме створенню повноцінної та дієвої системи ДФК в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Александрович О.О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід / О.О. Александрович // Теорія та практика державного управління. — 2014. — № 4 (47). — С. 1—4.
2. Базюк В.Р. Вітчизняний та зарубіжний досвід здійснення державного фінансового аудиту / В.Р. Базюк, А.В. Лагдан // Актуальні питання сьогодення [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ukrlogos.in.ua/documents/20_03_2018_148.pdf
3. Бардаш, С. В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання : гіпотези та версії порушень [Текст] : монографія / С. В. Бардаш. - К. : КНТЕУ, 2008. - 312 с.
4. Бюджетний Кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
5. Гордонский А., Марунов А. Формирование единой системы государственного финансового контроля. Вопросы экономики, № 1, 2004. Ю7. Государственный контроль в Швеции// Контроллинг. -1994. - № 1. - С. 45-81.
6. Губанова Т.О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах / Т.О. Губанова // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 636. – С. 99–104.
7. Державний аудит : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. / Л. В. Дікань, О. О. Вороніна, Ю. О. Голуб, Н. В. Синхогіна. Харків: ХНЕУ, 2008. 164 с.
8. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: Постанова Кабміну від 28 вересня 2011 р. N 1001, ст.2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ips.ligazakon.net/document/view/KP111001?ed=2017_02_08

9. Дудченко В. Ю. Фінансово-бюджетна система Німеччини: сучасний стан і проблеми функціонування / В. Ю. Дудченко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. - 2014. - Вип. 38. - С. 134-143. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pprbsu_2014_38_16

10. Жибер Т. В. Державне казначейство України: становлення, проблеми, перспективи / Т. В. Жибер // Фінанси України. — 2019. — № 1. — С. 40—46.

11. Золотницька А.В. Сутність, функції та завдання державного управління та контролю публічних фінансів / А.В. Золотницька // Інструменти і практики публічного управління в контексті децентралізації: Матеріали II Всеукраїнської науковопрактичної конференції за міжнародною участю, 23 червня 2020 року. – Житомир : ЖНАЕУ, 2020. – С. 264-270.

12. Золотницька А.В. Сучасний стан системи державного управління та контролю публічних фінансів в Україні / А.В. Золотницька, А.М. Виговська // Наукові читання –2020: зб. тез доповідей наук.-практ. конф. науково-педагогічних працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених ННІ економіки та агробізнесу Поліського національного університету. Житомир: Поліський національний університет, 2020. – С. 147-149.

13. Золотницька Ю.В. Ефективність державного контролю та аудиту місцевих фінансів в умовах децентралізації / Ю.В. Золотницька, А.М. Виговська, А.В. Золотницька // Соціально-економічні проблеми розвитку регіонів: матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Житомир, 15 травня 2020 року. – Житомир: ЖНАЕУ, 2020. – С. 15-20.

14. Іванова І. М. Стан та проблеми державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівні / І. Іванова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nauNa.ua.

15. Клейменов Я.С. Адміністративно-правовий механізм фінансового контролю: дисс. ... канд. юрид. наук / Я.С. Клейменов. – М., 2010. – 206 с.

16. Конституции зарубежных государств: Учебное пособие /Сост. проф. В.В.Маклаков. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Волтерс Клувер, 2003. — 624 с.

17. Конституція України: ухвалено на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. — Київ : Преса України, 1997. — Ст. 85, Ст. 116.

18. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. №158-р. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=55061.

19. Крауліх П., Вайланд Г. Програмно-цільовий метод бюджетування у федеральній землі Гессен, Німеччина / Патрік Крауліх, Гюнтер Вайланд // Фінанси України. - 2014. - № 11. - С. 7-16. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2014_11_3

20. Мазур Т. М. Рахункова палата України. Проблеми вдосконалення правового статусу / Т. М. Мазур // Юридичний журнал. –2003. – № 8. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=756>.

21. Максимова В. Ф. Сутність державного аудиту / В. Ф. Максимова, Ю. Б. Слободяник // Бізнес-інформ. – 2013. – № 11. – С. 319–323.

22. Малишев А. В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом / А. В. Малишев // Фінансовий контроль. - 2003. - С. 126-136.

23. Маркович Г. Все про програмно-цільовий метод у бюджетному процесі: важливо для об'єднаних громад / Г. Маркович [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://decentralization.gov.ua/news/3906>

24. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні і досвід зарубіжних країн / В. Г. Мельничук // Фінансовий контроль. — 2016. — № 2. — С. 33

25. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. URL: <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-audita-msa-isa-ukrayins-ka-mova/>
26. Офіційний проект Світового банку «Doing business Ukraine» (2020). URL: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine>
27. Офіційний сайт INTOSAI. URL: <https://www.intosai.org/about-us/members>
28. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>
29. Павлюк С. М. Роль вищих органів фінансового контролю у бюджетному процесі / С. М. Павлюк // Фінанси України. — 2019. — № 7. — С. 143—147.
30. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного контролю та можливість його використання в Україні / В. Піхоцький // Економіст. — № 1. — 2016. — С. 31— 34.
31. Положення про Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю: Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 №313 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://regulation.gov.ua/documents/id243107>
32. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України / Верховна Рада України від 21.12.2017 N 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
33. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386>
34. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України / Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 13. — Ст. 110.

35. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576- VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

36. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року // Кабінет Міністрів України. — 2018. — № 310-р.

37. Проект Положення про внутрішній фінансовий контроль в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління // Фінансовий контроль. — 2019. — № 2. — С. 39—40.

38. Проект фонду «Спадщина» «Індекс економічної свободи України» (2020). [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.heritage.org/index/country/ukraine>

39. Пушкарьова О. Ю. Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання як пріоритетний напрям діяльності органів Державної контрольно- ревізійної служби / О.Ю. Пушкарьова. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/dtr/ep/2009_7/files/EC709_33.pdf.

40. Савченко Л.А. Фінансовий контроль і судова система в Україні / Л.А. Савченко // Науковий вісник: зб. наук. праць Українського фінансово-економічного інституту. – 1999. – № 3(6). – С. 155–159.

41. Симоненко В. К. Про систему державного фінансового контролю в Україні: матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Бюджетна реформа в Україні: проблеми та шляхи їх усунення». — Київ, 2019. — 12 с.

42. Слободяник Ю. Б. Предмет і об'єкти державного аудиту / Ю.Б. Слободяник // Вісник ОНУ імені І. І. Мечнікова. – 2013. – Т. 18. – Вип. 2/1. – С. 154-158.

43. Слободяник Ю. Б. Розвиток теорії державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 2 (32). – С. 342-355.

44. Фінансовий аудит об'єднаних територіальних громад – ключові проблеми та шляхи їх вирішення. – Аналітичний звіт. URL: https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/520/12.2019_2.pdf

45. Хомутенко В. П. Державний аудит як форма фінансового контролю: Сутність та інституційні особливості / В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко // Вісник соціально-економічних досліджень [Текст]. — 2011. — Вип. 2 (42). — С. 125.

46. Чумакова І. Ю. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю як невід'ємної складової державного управління / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2013. – № 11. – С. 109-126. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2013_11_10

47. Шафранська Л.Т. Організація систем контролю в державному секторі економіки: зарубіжний досвід / Л.Т. Шафранська // Матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції "Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія" (30 червня 2017 року). — Тернопіль. — С. 274—277.

48. Шевченко Н.В. Механізм оцінки ефективності державного контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Суми, 2011. 21с.

49. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : монографія / В. О. Шевчук. — Київ : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. — 371 с.

50. Шевчук О.А. Государственный финансовый контроль Украины в условиях Евроинтеграции. URL: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/conference/the-content-of-onferences/archives-of-individual-conferences/march-2013>.

51. Шеремет А. Д. Аудит [Текст] : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2006. — 448 с. — (Высшее образование).

52. Шпільхофф Л. Роль рахункових палат у бюджетному циклі Німеччини та їхні потенційні позитивні ефекти в суспільстві / Лотар Шпільхофф // Фінанси України. - 2014. - № 10. - С. 32-41. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2014_10_5

53. Act to Promote Economic Stability and Growth of 8 June 1967 (Federal Law Gazette I, p. 582), as most recently amended by Article 135 of the Ordinance of 31 October 2006 (Federal Law Gazette I, p. 2407). URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Laws/1967-06-08-act-to-promote-economic-stability-and-growth.pdf?__blob=publicationFile&v=3

54. Budget Review: Germany. OECD Journal on Budgeting. Series: OECD Journal on Budgeting, Volume 2014 Issue 2. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Budget-Review-Germany.pdf>

55. de Koning R. PIFC (Public Internal Financial Control) / R. P.J. De Koning. – 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pifc.eu/wp-content/uploads/2017/11/PifcEbook-EN.pdf>

56. Dustmann, C., Fitzenberger, B., Schönberg, U., Spitz-Oener, A. (2014) From Sick Man of Europe to Economic Superstar: Germany's Resurgent Economy. Journal of Economic Perspectives. 28 (1): 167-188.

57. Germany - Public finance. URL: <https://www.nationsencyclopedia.com/Europe/Germany-PUBLIC-FINANCE.html>

58. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (BGBl. S. 1), zuletzt geändert durch Artikel 1 und 2 Satz 2 des Gesetzes vom 29. September 2020 (BGBl. I S. 2048). URL: <https://www.bundestag.de/gg>

59. Heiling, J. (2011). Governmental Accounting in Germany: Current State and Future Direction in an International Comparative Perspective, in: Accounting,

Accountability and Governance in the Public Sector, edited by D. Greiling et al., Linz, 67-83

60. Heiling, J., Chan, J. (2012). From Servant to Master? Jahrbuch der Schweizerischen Verwaltungswissenschaften. 23–38

61. Jones, R., Lüder, K. (2011). The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. Public Money and Management, 31, 265-270.

62. KGSt and Bertelsmann Stiftung (2008). Zukunftsfähiges Wirtschaften in einem demokratischen Gemeinwesen auf der Basis vergleichbarer doppischer Haushalte. Gütersloh and Köln.

63. Overview of external audit systems in local government 2018 / Eurosai TFMA Secretariat / URL: http://www.eurosaiop.org/docs/upload/documents/TFMA_Overview_external_audit_systems_2018_1555656170.pdf

64. Overview of fiscal decentralisation. Germany Policies Area. URL: <https://portal.cor.europa.eu/divisionpowers/Pages/Germany-Fiscal-Powers.aspx>

65. Resolution adopted by the General Assembly on 19 December 2014 No 69/228. Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.un.org/es/comun/docs/index.asp?symbol=A/RES/69/228&referer=/spanish/&Lang=E>.

66. Savoie DJ. Christopher Pollitt and Geert Bouckaert (2011) Public Management Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo–Weberian State. International Review of Administrative Sciences. 2012;78(1):180-182. doi:10.1177/0020852312437323

67. The Public Administration in the EU 28. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018 - ISBN: 978-92-79-90898-9doi:10.2767/309511

68. Wirtz, H. (2010). Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung. 2nd ed.