

УДК [336.1:330.341.2]:35.072.6

**В. В. Кур'янов**

магістрант

Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна

vvkurianov@gmail.com

## **ПОЛЯРИЗАЦІЯ ВИДІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДҐРУНТІ ПРЕДМЕТНОЇ СФЕРИ СУБ'ЄКТІВ КОНТРОЛЮ**

В межах цієї статті розглянуто механізм контролю за публічними ресурсами в Україні на основі агентів інституту контролю: Рахункової палати України, Державної аудиторської служби України, Казначейської служби України та підрозділів внутрішнього аудиту. Розглянуто поняття: «агент інституту контролю», «вищий фінансовий контроль» та «вищий орган фінансового контролю». Також розглянуто структуру публічних ресурсів і здійснення контролю за її структурними частинами та дано визначення «предмет контролю». Встановлено компетенції агентів інституту контролю щодо контролю публічних ресурсів та дій. Проведено аналіз ефективності суб'єктів контролю відносно публічних ресурсів. На основі чого було встановлено необхідність у оптимізації компетенцій агентів інституту контролю та їх взаємозв'язків. Акцентовано, що в Україні відсутнє розмежування контролю на види: внутрішній, зовнішній та вищий. Встановлено необхідність у вищому органі фінансового контролю в системі державного фінансового контролю України. Також розглянуто ієрархію видів контролю та сформульовано авторське бачення їх поляризації, що змінить систему державного фінансового контролю країни. У сформульованій системі вищий орган фінансового контролю є головним, де об'єктом контролю для нього є агенти інституту контролю. В основу сформульованої системи покладено міжнародні стандарти ISSAI, в яких встановлено, як має функціонувати вищий орган фінансового контролю та його компетенції. Дана поляризація видів фінансового контролю оптимізує механізм державного фінансового контролю, який забезпечує розвиток суспільства, держави, накопичення і збереження публічних фінансів, забезпечення суспільних благ та соціально-економічного зростання держави.

**Ключові слова:** предмет інституту контролю; агент інституту контролю; вищий фінансовий контроль; вищий орган фінансового контролю; поляризація видів державного фінансового контролю.

**Jel Classification:** G2, G280, G290.

**V. V. Kurianov**

Master

V.N. Karazin Kharkiv National University

vvkurianov@gmail.com

## **POLARIZATION OF STATE FINANCIAL CONTROL ON THE BASIS OF THE SUBJECT MATTER OF THE SUBJECTS CONTROL**

This article considers mechanism of financial control over public resources of Ukraine based on agents of the institute of control: the Accounting Chamber of Ukraine, the State Audit Service of Ukraine, the State Treasury Service of Ukraine and structural units of internal audit. The notions: "agent of institute of control", "supreme financial control" and "supreme financial control body", have been considered. Also there are considered the structure of public resources and control over its structural parts, is determined the notion "the subject of control". Competencies of agents of the institute of control who control public resources and actions have been determined. The analysis of the effectiveness of subjects of control over public resources has been done. The need to optimize the competencies of agents of institute of control and their interactions has been determined. It has been pointed that in Ukraine there is no separation of types of control: internal, external and supreme. The need in supreme financial control body in the system of state financial control of Ukraine has been determined. Also there is considered hierarchy of types of control, and there has been stated the author's vision of their polarization, that will change the system of state financial control of the state. The formulated system is based on international standards ISSAI, which define how the supreme financial control body and its competencies should function. This polarization of types of control optimize the mechanism of financial control, which ensures the development of society, the accumulation and saving public finances, the provision of public goods and social and economic growth of the state.

**Keywords:** the subject of the institute of control; agent of the institute of control; supreme financial control; supreme financial control body; polarization of types of financial control.

**Jel Classification:** G2, G280, G290.

В. В. Курьянов

магістрант

Харьковский национальный университет имени В. Н. Каразина  
vkkurianov@gmail.com

## ПОЛЯРИЗАЦИЯ ВИДОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ НА ОСНОВЕ ПРЕДМЕТНОЙ СФЕРЫ СУБЪЕКТОВ КОНТРОЛЯ

В рамках этой статьи рассмотрено механизм контроля над публичными ресурсами в Украине на основе агентов института контроля: Счетной палаты Украины, Государственной аудиторской службы Украины, Казначейской службы Украины и подразделений внутреннего аудита. Рассмотрено понятия: «агент института контроля», «высший финансовый контроль» и «высший орган финансового контроля». Также рассмотрено структуру публичных ресурсов и осуществление контроля над их структурными частями, дано определение «предмет контроля». Определены компетенции агентов института контроля относительно контроля публичных ресурсов и действий. Проведен анализ эффективности субъектов контроля относительно публичных ресурсов. На основании чего была установлена необходимость в оптимизации компетенций агентов института контроля и их взаимодействий. Акцентируется, что в Украине отсутствует разграничение контроля на виды: внутренний, внешний и высший. Определена необходимость в высшем органе финансового контроля в системе государственного финансового контроля Украины. Также рассмотрено иерархию видов контроля и сформулировано авторское видение их поляризации, что изменит систему государственного финансового контроля государства. В сформулированной системе высший орган финансового контроля главный, где объектом контроля для него являются агенты института контроля. В основе сформулированной системы лежат международные стандарты ISSAI, в которых определено, как должен функционировать высший орган финансового контроля и его компетенции. Представленная поляризация видов финансового контроля оптимизирует механизм государственного финансового контроля, который обеспечивает развитие общества, государства, накопления и сбережения публичных финансов, обеспечение общественных благ и социально-экономический рост государства.

**Ключевые слова:** предмет института контроля; агент института контроля; высший финансовый контроль; высший орган финансового контроля; поляризация видов финансового контроля.

**Jel Classification:** G2, G280, G290.

**Постановка проблеми.** Дослідження предметної сфери державного фінансового контролю потребує з'ясувати, що слід вважати предметом державного фінансового контролю та хто з агентів інституту контролю здійснює контроль за тими чи іншими його складовими, а також проаналізувати їх ефективність та результативність. Актуальністю даного наукового пошуку є вдосконалення системи державного фінансового контролю в Україні – шляхом розбудови ієрархії агентів інституту контролю, що полягає у обґрунтуванні потреби нового виду контролю – вищий контроль, з окремим агентом інституту контролю – вищим органом фінансового контролю, з подальшим чітким законодавчим розмежуванням компетенції інших видів контролю (зовнішній і внутрішній) за предметом контролю.

**Аналіз останніх публікацій.** Дане дослідження знаходиться на межі інших наукових інтересів, а саме інституційних питань: державний фінансовий контроль; функції фінансів; публічні фінанси та їх структура; ієрархічні взаємозв'язки інституту контролю.

На дану тематику наукового пошуку проводили дослідження як вітчизняні, так і зарубіжні вчені: О. Глущенко (Глущенко, 2016), К. Павлюк, О. Василик (Павлюк & Василик, 2002), І. Белобжецкий (Белобжецкий, 1989), В. Дерій, Л. Гуцаленко (Гуцаленко & Дерій, 2009), Н. Вітвицька (Вітвицька, 2003), С. Степашин (Степашин, 2004), А. Хмельков (Хмельков, 2015, 2016, 2017а, 2017б), О. Шевчук (Шевчук, 2013).

Також в роботі розглянуті стандарти ISSAI та чинні нормативно-правові акти держави.

**Мета дослідження** полягає у розкритті сутності та структури предметної сфери контролю, а також діяльність існуючих національних суб'єктів та квазісуб'єктів державного фінансового контролю щодо предмета контролю задля окреслення перспективи розвитку інституту контролю з цього аспекту.

**Задачі дослідження:**

1) визначити предметну сферу системи державного фінансового контролю країни та розкрити сутність предмета контролю;

2) проаналізувати сучасну діяльність суб'єктів контролю за власною компетенцією відносно предмета контролю;

3) розробити ієрархію агентів інституту контролю на чолі з вищим органом фінансового контролю.

**Основні результати дослідження.** Розпочнемо з першої задачі цього дослідження.

Для уявлення предметної сфери потрібно ознайомитися з існуючими визначеннями предмета державного фінансового контролю:

1) предмет контролю – це те, що контролюють;

2) предметом державного фінансового контролю має бути:

— забезпечення стабілізації економіки і досягнення економічного зростання;

— забезпечення сталості економічного розвитку державного сектору економіки;

— досягнення збалансованості державного і місцевих бюджетів;

— захист фінансових інтересів громадян України (Василик, 2002, с. 544);

3) під предметом фінансово-господарського контролю слід розуміти господарські і фінансові операції та процеси підприємств, об'єднань, установ і інших підрозділів сфери матеріального виробництва і невиробничої сфери, що розглядаються з позицій їх законності, достовірності, доцільності і економічної ефективності, забезпечення збереження ... власності, обґрунтованості формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів (Белобжецький, 1989, с. 33-34);

4) предметом державного фінансового контролю є розпорядча та фінансово-господарська діяльність підконтрольних об'єктів у частині формування, володіння, використання та відчуження коштів та інших активів, що належать або мають належати державі, у тому числі за зобов'язаннями по податках, зборах (обов'язкових платежах) і відрахуваннях до бюджету та позабюджетних фондів (Гуцаленко, 2009, с. 11-12);

5) предметом державного фінансового контролю є безпосередньо активи, що належать державі, у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні яких бере участь об'єкт контролю, крім того, кошти, що залишаються в розпорядженні об'єкта контролю у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів, кредити, отримані під гарантії Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правова діяльність підконтрольних об'єктів (Вітвицька, 2003, с. 20);

6) можна сформулювати предмет фінансового контролю в широкому значенні слова, тобто з урахуванням охоплення усіх етапів відтворення і рівнів управління (в цьому випадку предметом фінансового контролю є фінанси суб'єктом економіки, що відбивають виробничі стосунки в суспільстві, що складаються в процесі виробництва, розподілу і споживання продуктів), і у вузькому значенні слова, тобто стосовно державного бюджету (в цьому випадку предметом фінансового (державного) контролю є засоби консолідованого державного бюджету як на етапі їх формування, так і на етапах розподілу і використання) (Степашин, 2004, с. 96).

На основі сказаного вище можна дати таке визначення предмета державного фінансового контролю – це публічні фінанси у матеріальному та нематеріальному вираженні, а також управлінські дії, які приймаються при формуванні та використанні зазначених ресурсів. Це означає, що до предметної сфери контролю підлягають лише спільні ресурси, дії, а не приватні. На основі цього можна подати таку структуру предмета контролю (рис. 1).

Розглянемо детальний перелік складу предмета контролю, що вписується в кордони, зафіксовані нормативними актами. До першої структурної частини – *публічні фінанси* відносяться:

До блоку 1: фінансування бюджету, фінансовий норматив бюджетної забезпеченості, управління бюджетними коштами, тимчасово вільні кошти єдиного казначейського рахунку та валютних рахунків бюджету, субвенції, надходження бюджету, місцеве запозичення, міжбюджетні трансферти, кредитування бюджету, квазіфіскальні операції, інвестиційний проект, залишок бюджетних коштів (обсяг коштів відповідного бюджету, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів цього бюджету на кінець звітного періоду), державний інвестиційний проект, доходи бюджету, довгострокове зобов'язання за енергосервісом, дефіцит бюджету, державні капітальні вкладення (капітальні видатки державного бюджету, власні надходження бюджетних установ, витрати бюджетних установ (будь-які витрати, незважаючи на джерело походження коштів, тобто власні надходження чи інші джерела – не має значення); витрати спеціального фонду бюджету, витрати бюджету, видатки бюджету,

бюджетні кошти, бюджетний процес, бюджетне зобов'язання за державними деривативами, бюджетне зобов'язання, бюджетне асигнування, бюджети місцевого самоврядування, місцеві бюджети або бюджет місцевого самоврядування (місцевий бюджет), обласний бюджет, проведення витрат державного бюджету, районний бюджет, самооподаткування (Верховна Рада України, 1997, 21 травня, 2015, 11 лютого);

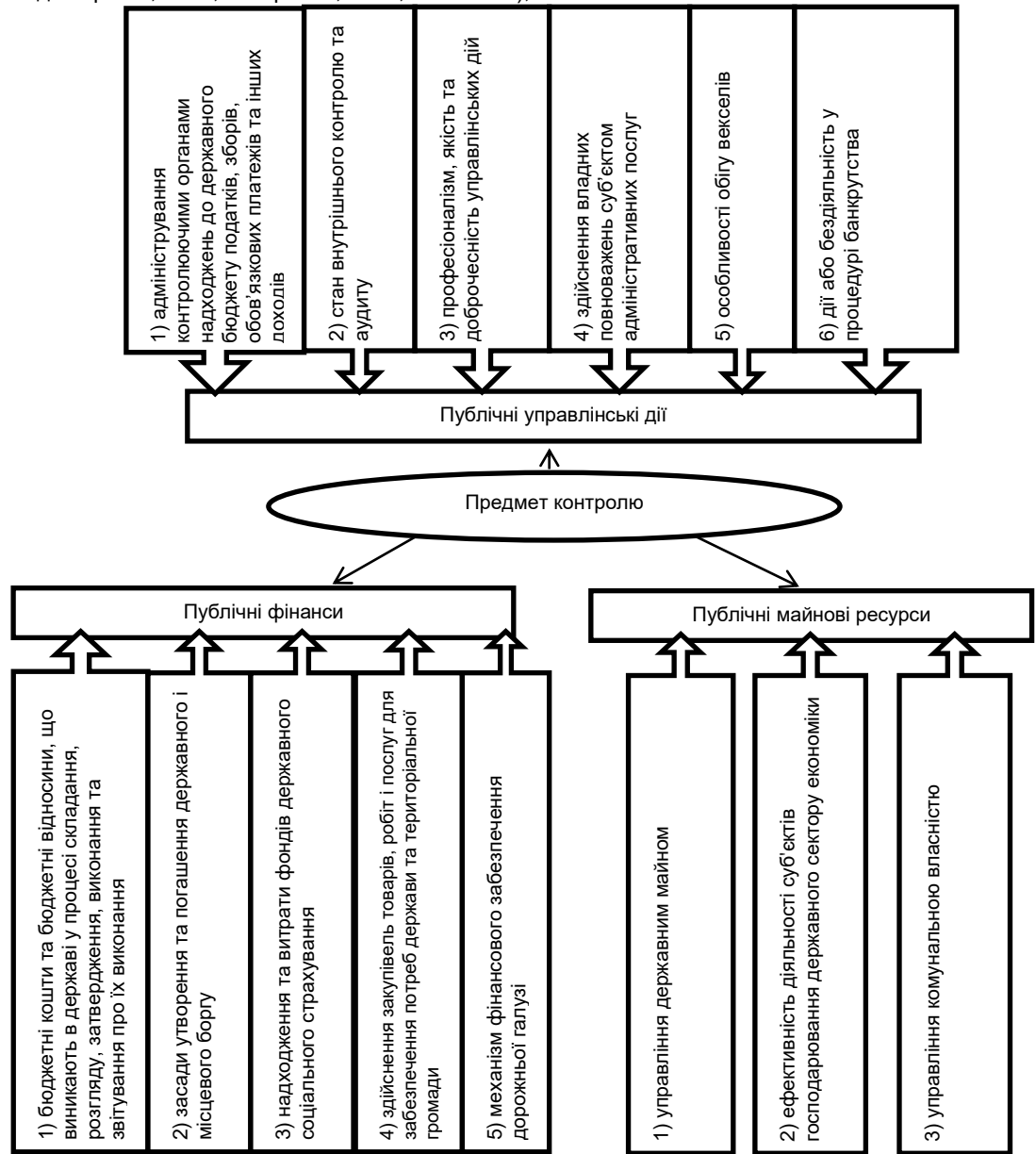


Рис. 1. Структура предмета контролю

Джерело: (Хмельков, 2017а).

до блоку 2: управління державним (місцевим) боргом, погашення державного (місцевого) боргу, обслуговування державного (місцевого) боргу, місцевий, державний борг, державне запозичення, гарантований державою борг, гарантований Автономною Республікою Крим чи

територіальною громадою міста борг, гарантійне зобов'язання, боргове зобов'язання (Верховна Рада України, 2010, 8 липня);

до блоку 3: єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування, надходження, витрачання та дефіцит коштів бюджету Пенсійного фонду України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття України, Фонду соціального страхування України (Верховна Рада України, 2010a, 8 липня, 2010b, 8 липня);

до блоку 4: публічна закупівля, предмет закупівлі (Верховна Рада України, 2015, 25 грудня);

до блоку 5: державний дорожній фонд або Державний дорожній фонд України, витрати коштів державного дорожнього фонду, формування (надходження) державного дорожнього фонду (Верховна Рада України, 2016a, 17 листопада, 2016b, 17 листопада).

Друга частина предметної сфери – *публічні майнові ресурси*, до яких належить майно публічного сектору, а також і відносини, які виникають під час їх використання. За такими ознаками до предмета контролю відносяться:

до блоку 1: об'єкти управління державної власності (Верховна Рада України, 2006, 21 вересня), управління об'єктами державної власності, об'єкти оренди, оренда (Верховна Рада України, 1992, 10 квітня), корпоративні права держави (Кабінет Міністрів України, 2000, 15 травня);

до блоку 2: вартість активів державних підприємств (Міністерство економічного розвитку і торгівлі, 2015), банкрутство суб'єкта господарювання державної власності або суб'єкта господарювання, де державі належить корпоративна частка будь-якого розміру (Верховна Рада України, 1992, 14 травня), фінансово-господарська діяльність об'єкта аудиту (Міністерство фінансів України, 2014, 26 червня), забезпечення ефективного управління активами (Кабінет Міністрів України, 2015, 27 травня);

до блоку 3: територіальним громадам сіл, селищ, міст, районів у містах належить право комунальної власності на рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, землю, природні ресурси, підприємства, установи та організації, а також кошти, отримані від їх відчуження, право комунальної власності (Верховна Рада України, 2003, 16 січня).

Остання складова сфери предмета контролю – *публічні управлінські дії*, які безпосередньо впливають на публічні фінансові та майнові ресурси під час їх формування, використання та зберігання. За таких ознак до предмета контролю належать:

до блоку 1: адміністрування контролюючими органами надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів;

до блоку 2: стан внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету, стан внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів (Верховна Рада України, 1993, 26 січня);

до блоку 3: фактори ризику (ризикові операції), ефективність, ризикові операції, проведення моніторингу платіжних доручень (на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів, пов'язаними з придбанням товарів (послуг)), проведення моніторингу господарських операцій суб'єктів господарювання (пов'язаних з придбанням товарів (послуг)) (Кабінет Міністрів України, 2014, 25 червня);

до блоку 4: адміністративні послуги (Верховна Рада України, 2012, 6 вересня), собівартість адміністративної послуги (Кабінет Міністрів України, 2010, 27 січня);

до блоку 5: порушення умов видачі векселя (Верховна Рада України, 2001, 5 квітня);

до блоку 6: фіктивне банкрутство, приховування банкрутства, доведення до банкрутства (Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, 2006, 19 січня), участь суб'єктів управління об'єктами державної власності в процедурах банкрутства підприємств та реструктуризації господарських товариств (у статутних капіталах яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків і які належать до сфери їх управління).

**Агент інституту контролю** – структурний елемент інституту контролю, що реалізовує його функції і містить в собі як теоретичний рівень – суб'єкт державного фінансового контролю, так і прикладний рівень – державний орган фінансового контролю в національній і наднаціональній термінології.

Суб'єкт державного фінансового контролю є органом законодавчої або виконавчої державної влади, контроль за виконанням повноважень якого здійснює виключно орган створення, цілеспрямований на забезпечення стабільності і безпеки публічних фінансів та майнових ресурсів держави, економічне зростання держави, шляхом спостереження за досягненням цільових орієнтирів і перевірки дотримання обмежуючих параметрів фінансового і економічного розвитку, через забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження об'єктами контролю предмета контролю, який належить державі, з допомогою форм і методів фінансового контролю, які реалізуються усіма способами, прийомами і інструментарієм фінансового контролю (Хмельков, 2016).

Квазісуб'єкт державного фінансового контролю – це орган влади або його структурний підрозділ, подібний суб'єкту державного фінансового контролю за деякими функціями, що прямо або побічно належить до системи державного фінансового контролю та має підконтрольність та підзвітність суб'єктам контролю.

На сьогодні в Україні існують такі суб'єкти контролю: Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України; квазісуб'єкти: Державна казначейська служба України (Казначейство України) як виняток з правила (з причин, що основним завданням є розрахунково-касове обслуговування бюджетних коштів, але при цьому і здійснюється дієвий контроль в попередній формі) та структурні підрозділи внутрішнього аудиту, утворені в центральних органах виконавчої влади.

З прийняттям Закону 2015 № 576-VIII (Верховна Рада України, 2015, 2 липня) встановлені та закріплені компетенції та інструменти Рахункової палати України як органу державного фінансового контролю, який здійснює контроль за такими структурними елементами предмета контролю:

*стосовно публічних фінансів:*

- надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень;
- проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності представницьких органів законодавчої, судової та виконавчої влади, у тому числі правоохоронних органів; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету;
- надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;
- використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків;
- операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу;
- здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету;
- управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;
- виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету;
- виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України;
- інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;

*стосовно публічного майна:*

- управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти.

*Крім того,* здійснює контроль за станом внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету.

*Методичним забезпеченням* контролю є: фінансовий аудит, аудит ефективності, експертизи, аналіз і інші.

Наступний суб'єкт контролю – Державна аудиторська служба України. Вона здійснює свою діяльність згідно з Положенням КМУ №43 (Кабінет Міністрів України, 2016, 3 лютого), де встановлені та закріплені інструменти та компетенції здійснення державного фінансового контролю за такими структурними елементами предмета контролю:

*стосовно публічних фінансів:*

— цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії;

— досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів;

— відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом, затвердженням в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;

— веденням бухгалтерського обліку, а також складенням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

*стосовно публічного майна:*

— цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;

— виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;

*стосовно публічних управлінських дій:*

— достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);

— дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

— дотриманням законодавства про державні закупівлі;

— станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

— усуненням виявлених недоліків і порушень.

*Крім того*, здійснює контроль за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах.

*Методичним забезпеченням* контролю є: фінансовий аудит, перевірки, інспектування (ревізії), моніторинг та інші.

Згідно з Указом Президента № 460/2011 (Президент України, 2011, 13 квітня), за Державною казначейською службою України закріплені такі компетенції, як квазісуб'єкта державного фінансового контролю, та вона здійснює контроль виключно за таким структурним елементом предмета контролю – публічні фінанси:

а) веденням бухгалтерського обліку надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складенням та поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності;

б) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

в) бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету;

г) відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням;

д) відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);

е) дотриманням правил за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті;

ж) дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель в частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів.

Наступний квазісуб'єкт державного фінансового контролю – підрозділи внутрішнього аудиту, котрі здійснюють свою діяльність згідно з Постановою КМУ №1001, де встановлені компетенції в предметній сфері державного фінансового контролю за таким структурним елементом, як публічні управлінські дії:

- ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах;
- ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання;
- якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства;
- стану управління державним майном;
- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;
- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи.

Перейдемо до другої задачі нашого дослідження.

Розглянемо результативність встановлених компетенцій суб'єктами щодо контролю предметної сфери, тобто зафіксувати кількісне вираження неефективного, незаконного та нецільового використання публічних ресурсів держави (таблиця 1).

Отже, ми бачимо, що лише за 2 роки суб'єктами державного фінансового контролю виявлено фінансові порушення на 49,47 млрд грн, в той момент коли за 2016 рік бюджетний дефіцит склав 77,65 млрд грн (Верховна Рада України, 2016, 21 грудня). Отже наочно видно недосконалість системи державного фінансового контролю України, тобто втрати держави, громади та суспільства. Це показує необхідність у вдосконаленні інституту контролю України, спрямованому на ефективне користування та формування публічних ресурсів.

Таблиця 1

**Порушення у формуванні, використанні та розпорядженні публічних ресурсів за 2015–2016 роки (млн грн)**

Роки	Порушення за структурою предмета контролю	Рахункова палата України (сума)	Державна аудиторська служба України (сума)	Всього
2015 рік	Усього порушень та недоліків під час використання публічних фінансів	6338,3	5721,6	22513,9
	Усього порушень та недоліків під час використання публічних майнових ресурсів	9848,3	754,2	10602,5
	Усього порушень та недоліків від публічних управлінських дій під час використання публічних ресурсів	6390,7	307,9	669,6
	<b>Всього</b>	<b>22577,3</b>	<b>6783,7</b>	<b>29361</b>
2016 рік	Усього порушень та недоліків під час використання публічних фінансів	7018,9	5862,9	31232,4
	Усього порушень та недоліків під час використання публічних майнових ресурсів	463,6	968,8	1432,4
	Усього порушень та недоліків від публічних управлінських дій під час використання публічних ресурсів	5515,5	275,9	5791,4
	<b>Всього</b>	<b>12998</b>	<b>7107,6</b>	<b>20105,6</b>

Джерело: (Звіт Рахункової палати України, 2015, 2016, Звіт про результати роботи Державної фінансової інспекції та її територіальних органів 2015, 2016)

Перейдемо до третьої задачі цього дослідження.



Аналіз предметної сфери державного фінансового контролю в агентах інституту контролю показує відсутність поляризації між видами контролю. Існуючі суб'єкти контролю (Державна аудиторська служба та Рахункова палата України) функціонують переважно як зовнішній вид контролю, однак у обох є ознаки вищого контролю, котрі проявляються в контролі підрозділів внутрішнього аудиту (які по суті відносяться до внутрішнього виду контролю) згідно зі статтею 7 ЗУ «Про Рахункову палату» та пунктом 4 Положення «Про державну аудиторську службу України», умовно несучи на 90 відсотків функції зовнішнього виду контролю та 10 відсотків вищого виду контролю. На сьогодні за результатами законодавчого аналізу констатуємо, що змінились законодавчі границі компетенцій видів контролю та їх суб'єктів (в першу чергу Державної аудиторської служби) відносно внутрішнього виду та його квазісуб'єкта – підрозділи внутрішнього аудиту. Результатом чого стало підпорядкування вказаного квазісуб'єкта Міністерству фінансів України згідно з Наказом №480 (Міністерство фінансів України, 2017, 24 травня), а саме створено Департамент по управлінню внутрішнім видом контролю (Міністерство фінансів України, 2017). Але законодавчо у Державній аудиторській службі та Рахунковій палаті України залишилась норма контролю за внутрішнім контролем. На основі цього виникає питання: навіщо двом суб'єктам зовнішнього контролю функції вищого контролю при малоефективному контролі предметної сфери державного фінансового контролю (згідно з другою частиною дослідження)? Тому необхідно зробити поляризацію видів контролю, де суб'єкти контролю на 100 відсотків відноситимуться до зовнішнього виду контролю, а квазісуб'єкти контролю – до внутрішнього. Таким чином відкривається ситуація – інститут контролю країни складається лише з двох видів контролю: зовнішнього та внутрішнього. А відтак і агенти інституту контролю функціонують лише в площині двох вказаних видів. Все це не додає цілісності системи державного фінансового контролю. Вихід з даного становища пропонується шляхом створення органу, який контролюватиме виключно якість, ефективність та добросовісність проведення контролю агентами інституту контролю. Це можливо при створенні *вищого органу фінансового контролю* (далі ВОФК), що створює такий вид контролю, як *вищий контроль*.

Існує багато визначень «вищого фінансового контролю», але для цілей цього дослідження ми зосередимось на такому визначенні вищого контролю: «Вищий фінансовий контроль – це вид державного фінансового контролю, який одночасно є як зовнішнім, так і внутрішнім, визначається залежністю від характеру взаємовідносин суб'єкта і об'єкта контролю, має розмежування функцій контролю стосовно об'єкта за ознаками компетенції та обов'язковості ієрархії організації контролю. Тобто, якщо вищий контроль – у функції зовнішнього, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, обумовленого предметом контролю, що не входить до тієї ж системи, що і суб'єкт. Якщо вищий контроль – у функції внутрішнього, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, обумовленого предметом контролю, що належить до тієї ж системи, що і суб'єкт... тобто суб'єкт контролю однієї групи одночасно є й об'єктом контролю для іншої групи» (Хмельков, 2017b). Тому при створенні ВОФК, який буде здійснювати вищий контроль, його предметом контролю буде здійснення контролю за суб'єктами та квазісуб'єктами. Варто відмітити, що цей предмет існує тільки в рамках вищого контролю і не відноситься до предметної сфери контролю, розглянутої у першій частині дослідження. Яким має бути ВОФК та на яких принципах повинен виконувати свою діяльність, вказано в стандартах міжнародної організації INTOSAI (INTOSAI, 2017), де розкривається необхідність створення такого органу.

Але при створенні ВОФК може виникнути таке питання: як можна бути впевненим у «добросовісності» вищого контролю? Важливо відмітити, що при впровадженні такого органу потрібно не створити ситуацію: «контроль за контролером контролера». Тому у наднаціональному досвіді, сформульованому в стандартах ISSAI, відмічається, що ВОФК має бути незалежним органом (але це не означає повну незалежність) і здійснює самоконтроль у використанні коштів зі свого фонду (які є теж публічними фінансами) та дій аудитора. Тобто певна ієрархія має бути в системі державного фінансового контролю, але вона має бути простою, єдиною та не ускладненою багаторівневістю, щоб забезпечити швидкість, ефективність та правильність здійснення контролю.

Для досягнення цього необхідно також оптимізувати саму систему фінансового контролю, тобто кожен суб'єкт та квазісуб'єкт має бути компетентним у здійсненні контролю за предметом, який законодавчо закріплений за ним. Наприклад, існує такий погляд (Хмельков,

2016), що за Рахунковою палатою закріплена велика частина предметної сфери контролю, адже вона здійснює контроль як за формуванням, так і за використанням публічних фінансів. Але кількість працівників, які безпосередньо здійснюють контроль, у разі менше ніж у інших контролюючих органах, що, звісно, впливає на якість контролю. Тому необхідно або збільшити кількість працівників та організаційну структуру, або передати частину повноважень іншому (новоствореному суб'єкту контролю), тобто здійснення контролю або за формуванням, або за використанням публічних фінансів, що відповідно сформулює дві групи суб'єктів у системі державного фінансового контролю.

Також у першій частині дослідження виявлено дубльованість предмета контролю Рахункової палати з Державною аудиторською службою України. А саме, контроль кредитних операцій з державного бюджету, де Рахункова палата здійснює контроль за видачею та поверненням кредитів, а Державна аудиторська служба – за використанням і поверненням цих кредитів. Але доцільніше буде, якщо Рахункова палата здійснюватиме контроль за всім кредитним процесом, пов'язаним з державним бюджетом, на прикладі роботи банків – банк видає кредит позичальникові і контролює його цільове використання та повернення. Наступна дубльованість – контроль за управлінням публічним майном і державними активами. Якщо ми встановили, що Рахункова палата здійснюватиме контроль за кредитним процесом з державним бюджетом, то нехай делегує власні повноваження щодо контролю за управлінням публічного майна Державній аудиторській службі. Тоді на основі сказаного вище утвориться спеціалізація в суб'єктах контролю, за Рахунковою палатою України буде закріплена група публічних фінансів предметної сфери, а за Державною аудиторською службою – публічне майно. А присутній їм контроль за такою групою предметної сфери, як «публічні управлінські дії», доцільніше делегувати підрозділам внутрішнього аудиту, адже вони розташовані в об'єктах державного фінансового контролю і зможуть на корені відсікати такі порушення.

Після впровадження вищого контролю та створення органу вищого фінансового контролю, який займатиметься виключно контролем за діяльністю суб'єктів і квазісуб'єктів, а не контролем предметної сфери (на прикладі Національного банку України, який здійснює контроль за діяльністю банків, але не веде розрахунків з фізичними та юридичними особами), приведе до зміни в ієрархії агентів інституту контролю, тобто до поляризації видів державного фінансового контролю в Україні, яке зображено на рис. 2.

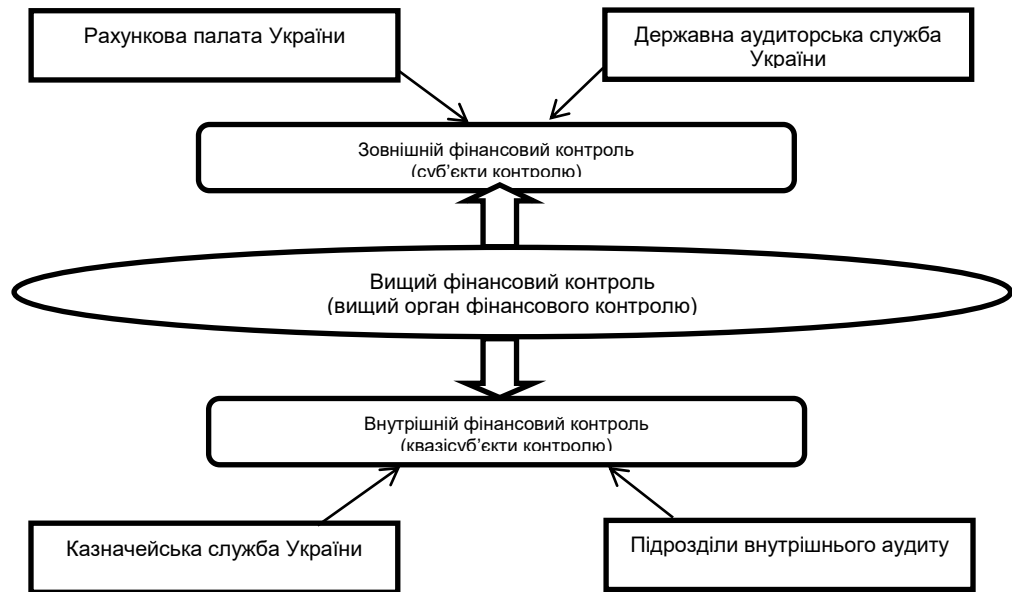


Рис. 2. Поляризація видів державного фінансового контролю  
Джерело: розроблено автором.

Звісно, ці інституціональні та функціональні зміни потребують закріплення в законодавстві, що ще раз вказує на доцільність впровадження Кодексу державного фінансового контролю, де будуть зібрані усі нормативно-правові акти щодо здійснення державного фінансового контролю агентами інституту контролю, а також вказана їх ієрархія, адже державний фінансовий контроль – велика та об'ємна сфера, оскільки є другою функцією фінансів.

**Висновки.** В основу мети покладено три задачі, яким відповідає кожний розділ дослідження. Розкривши сутність та структуру предметної сфери контролю, а також закріплені компетенції Рахункової палати, Державної аудиторської служби та Казначейської служби України по здійсненню контролю за предметом, ми зробили аналіз сучасного їх стану, на основі чого можна стверджувати про необхідність удосконалення системи державного фінансового контролю України, у зв'язку відсутністю єдності агентів інституту контролю в здійсненні контролю за споживанням, формуванням і зберіганням публічних ресурсів. Що потребує в утворенні ВОФК, використовуючи міжнародний досвід наднаціонального інституту контролю INTOSAI, та поляризації видів державного фінансового контролю.

### Література

1. Глущенко О. В. Фінансові чинники формування національного добробуту на рівні централізованих фінансів [Текст] / О. В. Глущенко // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 9 (183). – С. 273–284.
2. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні [Текст] : монографія / А. В. Хмельков. — Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. — 292 с.
3. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль [Текст]: питання теорії та практики : монографія / О. А. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2013. – 431 с.
4. Василик О. Д. Державні фінанси України [Текст] : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : НІОС, 2002. – 608 с.
5. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм [Текст] / И. А. Белобжецкий. – Москва : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
6. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль [Текст] : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
7. Державний фінансовий контроль [Текст] : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Н. С. Вітвицька та ін. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.
8. Государственный финансовый контроль [Текст] : учебник / С. В. Степашин и др. – Санкт-Петербург : Питер, 2004. – 557 с.
9. Хмельков А. В. Предметно-об'єктна сфера інституту контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/13328>
10. Про місцеве самоврядування в Україні: закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=280%2F97-%E2%F0&p=1268302465796260>.
11. Про відкритість використання публічних коштів: закон України від 11 лютого 2015 р. № 183-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/183-19>.
12. Бюджетний Кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>.
13. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: закон України від 08 липня 2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
14. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: закон України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=16%2F98-%E2%F0>.
15. Про публічні закупівлі: закон України від 25 грудня 2015 р. № 922-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/922-19>.
16. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо удосконалення механізму фінансового забезпечення дорожньої галузі: закон України від 17 листопада 2016 № 1763-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1763-19>.
17. Про внесення змін до Закону України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України» щодо удосконалення механізму фінансування дорожньої галузі: закон України від 17 листопада 2016 р. № 1762-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1762-19>.
18. Про управління об'єктами державної власності: закон України від 21 вересня 2006 р. № 185-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/185-16>.

19. Про оренду державного та комунального майна: закон України від 10 квітня 1992 р. № 2269-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/rada/show/2269-12>.
20. Про управління корпоративними правами держави: постанова Кабінету Міністрів України від 15 травня 2000 р. № 791 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/791-2000-%D0%BF>.
21. Сто найбільших держпідприємств України за 2015 рік // Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=40a27e1b-8234-43d3-a37fc4c752729fca&tag=FinansovaZvitnistPidprimstv>.
22. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: закон України від 14.05.1992 № 2343-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12/print1353001348473400>.
23. Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: наказ Міністерства фінансів України від 26 червня 2014 р. № 728. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>.
24. Про схвалення Стратегії підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 травня 2015 р. № 662-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/ru/cardnpd?docid=248295032>.
25. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/print1475824968709173>.
26. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
27. Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки: постанова Кабінету Міністрів України від 25 червня 2014 р. № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-%D0%BF>.
28. Про адміністративні послуги: закон України від 06 вересня 2012 № 5203-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>
29. Методика визначення собівартості платних адміністративних послуг [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 27 січня 2010 р. № 66. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/66-2010-%D0%BF>.
30. Про обіг векселів в Україні: закон України від 05 квітня 2001 р. № 2374-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2374-14>.
31. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства, які затверджено наказом Міністерства економіки України від 19 січня 2006 р. № 14 // Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=111503bd-ca7f-4dee-b07cc66c2aa28e03&title=MetodichniRekomendatsiiSchodoViiavlenniaOznakNeplatospromozhnostiPidpriemstvaTaOznakDiiZPrikhovuVanniaBankrutstvaFiktivnogoBankrutstvaChiDovedenniaDoBankrutstva-1>.
32. Хмельков А. В. Рахункова палата України як агент інституту контролю публічних фінансів / А. В. Хмельков // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 5. – С. 370–381.
33. Про Рахункову палату: Закон України від 2.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
34. Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 року № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#n8>.
35. Положення про Державну казначейську службу України: Указ Президента України від 13 квітн. 2011 р. № 460/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=460%2F2011>.
36. Звіт рахункової палати за 2015–2016 рр.: Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>.
37. Звіт про результати роботи Державної фінансової інспекції та її територіальних органів за 2015 рік : Офіційний сайт Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122325>.
38. Звіт про результати роботи Державної фінансової інспекції та її територіальних органів за 2016 рік.: Офіційний сайт Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128466>.
39. Про Державний бюджет України на 2017 рік: Закон України від 21.12.2016 № 1801-VIII. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>.
40. Про затвердження Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 2017 р. № 480 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17>.

41. Структура Міністерства фінансів України: офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.minfin.gov.ua/uploads/0/2623-СТРУКТУРА%20ОПОВЛЕНА%20.pdf>.
42. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль [Текст] : підручник / А. В. Хмельков. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2017. – 228 с.
43. Международные стандарты для высших органов финансового контроля (ISSAI): офіційний сайт INTOSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eurosa.org/ru/topMenu/ISSAI.html>.

#### References

1. Hlushchenko, O. V. (2016). Finansovi chynnyky formuvannya natsionalnogo dobrobutu na rivni tsentralizovanykh finansiv. Aktualni problemy ekonomiky, 9(183), 273–284.
2. Khmelkov, A. V. (2012). Formuvannya tsilnisoi systemy derzhavnogo finansovogo kontroliu v Ukraini. Kharkiv: V.N. Karazin Kharkiv National University.
3. Shevchuk, O. A. (2013). Derzhvnyi finansovyi kontrol. Kyiv: UBS NBU.
4. Vasylyk, O. D., & Pavliuk, K. V. (2002). Derzhavni finansy Ukrainy. Kyiv: NIOS.
5. Belobzhetskyi, Y. A. (1989). Finansovyi kontrol i novyi hoziaistvennyi mekhanizm. Moskva: Finansyi i statistika.
6. Hutsalenko, L. V. Derii, V. A. & Kotsupatryi, M. M. (2009). Derzhavnyi finansovyi kontrol. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury.
7. Vitvytska, N. S., Chumakova, I. I., Kotsupatryi, M. M., & Fenchenko, M. T. (2003). Derzhavnyi finansovyi kontrol. Kyiv: KNEU.
8. Stepashin, S. V., Stolyarov, N. S., Shohin, S. O., & Zhukov, V. A. (2004). Gosudarstvenniy finansoviy kontrol. SanktPeterburg: Piter.
9. Khmelkov, A. V. (2017a). Predmetno-obiektna sfera inctytutu kontroliu. Retrieved from <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/13328>.
10. Zakon Ukrainy. (1997, May). Pro mistseve samovriaduvannya v Ukraini. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?Nreg=280%2F97-%E2%F0&p=1268302465796260>
11. Zakon Ukrainy. (2015, February). Pro vidkrytist vykorystannia publichnykh kosktiv. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/183-19>.
12. Zakon Ukrainy. (2010a, July). Biudzhetni Kodeks Ukrainy. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>.
13. Zakon Ukrainy. (2010b, July). Pro zbir ta oblik yedynoho vnesku na zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannya. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/183-19>.
14. Zakon Ukrainy. (1998, January). Osnovy zakonodavstva Ukrainy pro zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannya. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=16%2F98-%E2%F0>.
15. Zakon Ukrainy. (2015, December). Pro publichni zakupivli. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/922-19>.
16. Zakon Ukrainy. (2016a, November). Pro vnesennia zmin do Biudzhethnogo kodeksu Ukrainy shchodo udoskonalennia mekhanizmu finansovoho zabezpechennia dorozhnoi haluzi. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1763-19>.
17. Zakon Ukrainy. (2016b, November). Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy "Pro dzherela finansuvannya dorozhnoho hospodarstva Ukrainy" shchodo udoskonalennia mekhanizmu finansuvannya dorozhnoi haluzi. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1762-19>.
18. Zakon Ukrainy. (2006, September). Pro upravlinnia ob'ektamy derzhavnoi vlasnosti. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/185-16>.
19. Zakon Ukrainy. (1992, April). Pro orendu derzhavnogo ta komunalnogo maina. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/rada/show/2269-12>.
20. Zakon Ukrainy. (2000, May). Pro upravlinnia korporatyvnymy pravamy derzhavy. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/791-2000-%D0%BF>.
21. Ministerstvo ekonomichnogo rozvytku i torhivli Ukrainy. (2015). Sto naibilshykh derzhavnykh pidpriemstv Ukrainy : Richnyi zvit za 2015 rik Ministerstva ekonomichnogo rozvytku i torhivli Ukrainy. Retrieved from <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=40a27e1b-8234-43d3-a37fc4c752729fca&tag=FinansovaZvitnistPidprimstv>.
22. Zakon Ukrainy. (1992, May). Pro vidnovlennia platospromozhnosti borzhnyka abo vyznannia yoho bankrotom. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12/print1353001348473400>.
23. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy. (2014, June). Pro zatverdzhennia Metodyky provedennia Derzhavnoiu finansovoiu inspektsiieiu Ukrainy, ii terytorialnymy orhanamy derzhavnogo finansovoho auditu diialnosti sub'ektiv hospodariuvannya. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>.
24. Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy. (2015, May). Pro skhvalennia Stratehii pidvyshchennia efektyvnosti diialnosti sub'ektiv hospodariuvannya derzhavnogo sektoru ekonomiky. Retrieved from <http://www.kmu.gov.ua/control/ru/cardnpd?docid=248295032>.

25. Zakon Ukrainy. (2003, January). Tsyvilnyi kodeks Ukrainy. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/print1475824968709173>.
26. Zakon Ukrainy. (1993, January). Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
27. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy. (2014, June). Pro okremi zakhody shchodo zabezpechennia finansovoho kontroliu za diialnistiu subiektiv hospodariuvannia derzhavnoho sektoru ekonomiky. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-%D0%BF>.
28. Zakon Ukrainy. (2006, September). Pro administratyvni posluhy. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>.
29. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy. (2010, January). Metodyka vyznachennia sobivartosti platnykh administratyvnykh posluh. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/66-2010-%D0%BF>.
30. Zakon Ukrainy. (2001, April). Pro obih vekseliv v Ukraini. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2374-14>.
31. Nakaz Ministerstva ekonomiky Ukrainy. (2010). Metodychni rekomendatsii shchodo vyjavlennia oznak neplatospromozhnosti pidpriemstva ta oznak dii z prykhovuvannia bankrutstva, fiktyvnoho bankrutstva chy dovedennia do bankrutstva. Retrieved from <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=111503bd-ca7f-4dee-b07cc66c2aa28e03&title=MetodichniRekomendatsiiSchodoVyjavlenniaOznakNeplatospromozhnostiPidpriemstvaTaOznakDiiZPrikhovuVanniaBankrutstvaFiktivnogoBankrutstvaChiDovedenniaDoBankrutstva-1>.
32. Khmelkov, A. V. (2016). Schotnaia palata Ukrainy kak agent instituta kontrolia publicznykh finansov. Aktualni problemy ekonomiky, 5(179), 370–381.
33. Zakon Ukrainy. (2015, July). Pro Rakhunkovu palatu. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
34. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy. (2016, February). Polozhennia pro Derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrainy. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#n8>.
35. Ukaz Prezyenta Ukrainy. (2011, April). Polozhennia pro Derzhavnu kaznacheisku sluzhbu Ukrainy. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=460%2F2011>.
36. Zvit Rahunkovoi palaty Ukrainy. (2015,2016). Oficiinyi sait Rahunkovoi palaty Ukrainy. Retrieved from [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751480/Zvit\\_RP\\_2016.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751480/Zvit_RP_2016.pdf).
37. Zvit Derzhavnoi audytorskoi sluzhby Ukrainy ta ii terytorialnykh organiv. (2015). Oficiinyi sait Derzhavnoi audytorskoi sluzhby Ukrainy. Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122325>.
38. Zvit Derzhavnoi audytorskoi sluzhby Ukrainy ta ii terytorialnykh organiv. (2016). Oficiinyi sait Derzhavnoi audytorskoi sluzhby Ukrainy. Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128466>.
39. Zakon Ukrainy. (2016, December). Pro Derzhavnii biudzheth Ukrainy na 2017 rik. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>.
40. Nakaz Ministerstva ekonomiky Ukrainy. (2017, May). Pro zatverdzhennia Poriadku zdiisnennia Ministerstvom finansiv Ukrainy otsinky funktsionuvannia systemy vnutrishniogo audytu. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17>.
41. Struktura Ministerstva finansiv Ukrainy. (2017). Oficiinyi sait Ministerstva finansiv Ukrainy. Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/uploads/0/2623-СТРУКТУРА%20ОБЪЕКТА%20ОБОБЩЕНИЯ%20.pdf>.
42. Khmelkov, A. V. (2017b). Derzhavnyi finansovyi konrol. Kharkiv: V.N. Karazin Kharkiv National University
43. INTOSAI. Mezhdunarodnye standarty dlia vysshih organov finansovogo kontrolia (ISSAI). Retrieved from <http://www.eurosai.org/ru/topMenu/ISSAI.html>.