

*Н. П. Владімірова,  
аспірант кафедри контролю і аудиту,  
Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця*

# НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗАДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

N. Vladimirova,  
postgraduate student of Control and audit Department  
Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics

DIRECTIONS OF REFORMING THE STATE FINANCIAL CONTROL TO ENSURE THE FINANCIAL SAFETY OF THE ECONOMIC ACTIVITY ENTITIES

*У статті дістало подальшого розвитку теоретичне обґрунтування та удосконалення напрямів реформування державного фінансового контролю (далі — ДФК) задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання шляхом дослідження недоліків, що притаманні ДФК України на сучасному етапі його розвитку; визначення основ побудови європейської моделі функціонування ДФК; узагальнення законодавчо-нормативного забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання як базису процесу реформування в країнах-кандидатах до вступу в ЄС.*

*Для визначення існуючих недоліків, що притаманні ДФК на сучасному етапі його розвитку використано методи аналізу, синтезу та теоретичного узагальнення. Застосування методу індукції та дедукції, а також причинно-наслідкового зв'язку дозволили окреслити та обґрунтувати напрями удосконалення реформування ДФК задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання.*

*Таким чином, в якості напрямів реформування ДФК задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання пропонується застосування ряду заходів, найважливішими з яких з огляду суб'єктів господарювання є: удосконалення інформаційно-комунікаційного, фінансового, матеріально-технічного та кадрового забезпечення розвитку ДФК; посилення профілактичної функції ДФК; удосконалення організаційного та методичного забезпечення відносно нових форм контролю; сприяння реформам у сфері корпоративного управління, особливо в частині удосконалення організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю та в частині впровадження внутрішнього аудиту на державних, комунальних підприємствах та інших суб'єктах державного та комунального секторів економіки (окрім бюджетних установ).*

*The article is devoted to further development of the theoretical justification and improvement of the directions of reforming the state financial control (further — SFC) to ensure the financial safety of the economic activity entities by examining the shortcomings that are inherent Ukrainian SFC at the present stage of its development; determining the foundations of the European model of SFC; synthesis of the legislative and normative ensuring the internal control and internal audit of the economic activity entities as the basis of the process of reforming in the candidate countries for EU accession.*

*Besides, the author used methods of analysis, synthesis and theoretical generalization to determine the existing shortcomings that are inherent SFC at the present stage of its development. Directions for improvement of reforming SFC to ensure the financial safety of the economic activity entities were defined and justified with such methods as induction, deduction and causation.*

***Thus, the reform of SFC to ensure the financial safety of the economic activity entities consists of a lot of measures such as improving information and communication, financial, logistical and personnel provision for the development of SFC; strengthening preventive functions of SFC; improving organizational and methodical provision of the new forms of control; promoting reforms in corporate governance, especially improving organizational and methodological support of internal control and the implementation of internal audit in public enterprises and other entities of state and communal sectors of the economy (except budget institutions).***

*Ключові слова: державний фінансовий контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит, зовнішній контроль, фінансова безпека, суб'єкти господарювання.*

*Key words: state financial control, internal control, internal audit, external control, financial safety, economic activity entities.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Складні умови подолання фінансово-економічної кризи, що притаманні сучасному етапу розвитку економіки України, зумовлюють недостатність державних фінансових ресурсів. А це в свою чергу впливає на зростання загроз як фінансовій безпеці держави в цілому, так і фінансовій безпеці суб'єктів господарювання зокрема. З метою мінімізації загроз забезпечення інтересів фінансової безпеки в країні одним із пріоритетних завдань фінансової політики держави є розвиток державного фінансового контролю (далі — ДФК).

На сьогодні саме дієвий та ефективний ДФК має забезпечити належний рівень фінансової безпеки через, з одного боку, законне, доцільне та ефективне формування, розподіл й використання державних фінансових ресурсів, а з іншого боку — створення прозорості та результативної системи державного управління фінансовими ресурсами, спрямованої на підвищення добробуту українських громадян [1; 2]. Тому реформування ДФК як в цілому, так і, перш за все, такої базової його складової, як державний внутрішній фінансовий контроль (далі — ДВФК) через його гармонізацію із міжнародними нормами та стандартами ЄС в сфері ДФК набуває особливої актуальності.

Крім того, процеси реформування ДФК повинні відбуватись у контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. Оскільки саме суб'єкти господарювання функціонують у сфері суспільного виробництва, де створюється валовий внутрішній продукт (далі — ВВП), зростання якого забезпечує фінансову незалежність будь-якої держави, а отже, й високий рівень фінансової безпеки. Останнє в сучасних умовах подолання фінансово-економічної кризи в країні є вкрай важливим [12].

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретичні та практичні аспекти реформування ДФК, зокрема задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання, з різним ступенем повноти розглядалися в працях багатьох вітчизняних і зарубіжних економістів та юристів. Серед зарубіжних науковців варто виділити А. Виссера, Р. Конинга, Й. Мозера. Здобутки вітчизняної науки представлені у працях О. Барановського, І. Басанцова, Л. Дікань, О. Дишкант, Г. Дмитренка, І. Іванової, Л. Івашової, С. Кульпінського, А. Любенка, Є. Мних, В. Симоненка, Ю. Слободяник, І. Стефанюка, А. Хмелькова, І. Чумакової, Н. Шевченко, О. Шевчука та ін.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є теоретичне обґрунтування та удосконалення напрямів реформування ДФК задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання шляхом дослідження нормативно-правового забезпечення ДФК, узагальнення наукових праць та їх критичного аналізу.

Задля досягнення поставленої мети в статті проаналізовано недоліки, що притаманні ДФК України на сучасному етапі його розвитку; визначено основи побудови європейської моделі функціонування ДФК; проаналізовано законодавчо-нормативне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання як базису процесу реформування в країнах-кандидатах до вступу в ЄС; удосконалено напрями реформування ДФК у контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Перш, ніж визначитися із основними положеннями стосовно реформування ДФК задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання, доцільно зрозуміти масштаб існуючої на сьогодні проблеми в досліджуваній сфері. А отже, визначитися із тим, які перешкоди існують на сучасному етапі розвитку ДФК в Україні. Так, у спеціалізованій літературі існує ряд думок щодо визначення недоліків, притаманних ДФК на сучасному етапі його розвитку, однак єдиної точки зору з цього приводу не існує [1—7].

Найгостріші проблеми в сфері ДФК України пов'язані із недосконалістю законодавства та потребують розуміння цілісності системи ДФК через взаємозалежність цих двох проблем.

Слід відзначити, що необхідною умовою системності ДФК є дієва законодавча база, яка забезпечувала б його легітимність і цілісність, чітко визначала взаємозв'язки всіх елементів його системи. Як зазначає більшість дослідників, в Україні діюча нормативно-правова база у сфері ДФК характеризується недосконалістю, розрізненістю у підходах і принципах, протиріччями в законодавчих актах. Часта зміна законодавства, що відбувається в Україні, не сприяє, а навпаки, гальмує формування правової цілісної системи ДФК і стратегії її розвитку [8].

Як слушно зауважує Іванова І.І., запровадження в перші роки незалежності України низки нових законодавчих і нормативно-правових актів значною мірою послабило державну контрольну функцію щодо діяльності таких суб'єктів господарювання, як державні і комунальні організації та підприємства, а також бюджетні установи,

що призвело до ослаблення суцільного контролю з боку держави в економічній сфері. Поступово держава втрачала координуючу і спрямовуючу роль у формуванні ефективної політики стосовно контролю за державними фінансовими ресурсами та майном [9].

У законодавстві України навіть не закріплено єдиного визначення понять: "державний фінансовий контроль" та "система державного фінансового контролю" [10—13].

Невизначеність із сутністю наведених вище ключових понять гальмує як розвиток ДФК у цілому, так і процеси реформування, які розпочались в досліджуваній сфері з моменту набуття Україною статусу незалежності та набули особливої значущості в період подолання світової фінансово-економічної кризи. У зв'язку з цим процеси реформування, що відбуваються в досліджуваній сфері в Україні, слід спрямовувати, перш за все, в напрямі забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання.

Отже, існуючі прогалини у вітчизняному законодавстві стосовно досліджуваного питання тривалий час існували через не стільки нерозуміння сутності самого процесу реформування ДФК, скільки через невизначеність вектору розвитку країни як в цілому, так і її економіки зокрема.

Однак укладення Україною в 2014 році Угоди про асоціацію чітко визначило євроінтеграційний вектор розвитку країни. А отже, і чіткий напрям в реформуванні ДФК, а саме: гармонізацію системи ДФК із міжнародними стандартами та нормами ЄС. Згідно останніх в основу реформування ДФК покладено перетворення, перш за все, такої базової її складової, як ДВФК. Через те, що саме від ефективності функціонування ДВФК залежить ефективність, результативність та економність витрачання державних фінансових ресурсів (переважна частина яких зосереджена у бюджетній сфері) від нижчого розпорядника бюджетних коштів до вищого, а також тими суб'єктами господарювання, які використовують бюджетні кошти.

З цією метою Європейською комісією наприкінці 1990-х років була розроблена концепція ДВФК, яка зараз використовується для керівництва і підтримки країн-претендентів до вступу в ЄС, які прагнуть розвинути сучасні системи ДФК. Унікальність цієї концепції полягає у використанні абревіатури ДВФК (яку вперше було запропоновано Робертом де Конінгом (De Koning, Robert. (1999)) у статті, опублікованій у листопаді 1999 року на форумі SIGMA з питань управління) та у визначенні складових системи ДВФК — внутрішнього контролю (далі — ВК), внутрішнього аудиту (далі — ВА) та їх гармонізації із міжнародними стандартами на центральному рівні [14].

Таким чином, реформування системи ДФК в Україні у зв'язку з обранням курсом останньої на євроінтеграцію та на набуття статусу країни-кандидату до вступу в ЄС, полягає в адаптуванні вітчизняної моделі функціонування, перш за все, системи ДВФК, до її європейського аналога, визначеного у Главі 32 Концепції *acquis communautaire* (доробок спільноти) системи правових норм Європейського Союзу, де ключова роль відводиться ВК, ВА та їх гармонізації із міжнародними стандартами з метою запобігання фінансово-бюджетним порушенням та підтримання належного рівня фінансової безпеки в країні як у цілому, так і суб'єктів господарювання зокрема.

Отже, наступним завданням на шляху теоретичного обґрунтування напрямів реформування ДФК задля забез-

печення фінансової безпеки суб'єктів господарювання є вивчення досвіду побудови систем ДФК у розвинутих країнах світу із схожим з Україною державним устроєм, а також визначення основ побудови європейської моделі функціонування як ДФК в цілому, так і ДВФК як основи реформування систем ДФК в країнах-претендентах до вступу в ЄС.

Як зазначає більшість дослідників, з погляду доцільності застосування позитивного досвіду країн ЄС у процесі розвитку системи ДФК України можна так систематизувати основні підходи, положення і механізми функціонування сучасних європейських моделей ДФК [15—17].

По-перше, це наявність зовнішнього незалежного контролю. У зв'язку з чим слід відзначити, що у 1953 р. створено Вищий орган контролю державних фінансів (далі — ВОКДФ), який відіграє значну роль у контролюванні державних фінансів і державної управлінської діяльності, сприяє удосконаленню фінансового управління та посиленню відповідальності на всіх рівнях державного управління. Україну репрезентує в INTOSAI Рахункова палата — постійно діючий орган контролю, який організований та функціонує при Верховній Раді України (парламенті) та є підзвітним йому, але статусу ВОКДФ згідно існуючої в країні Конституції він ще не набув [1].

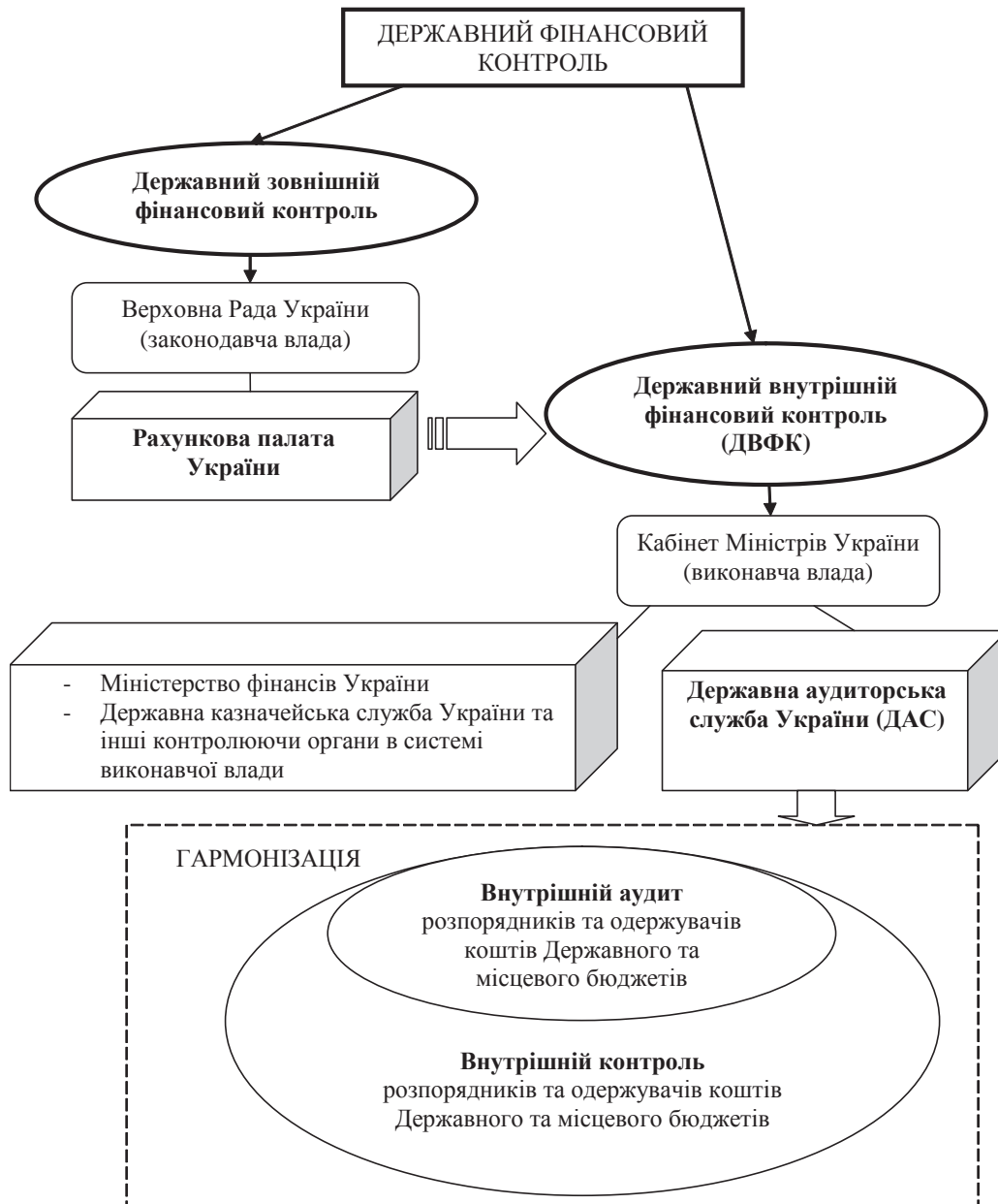
Однак в європейській моделі функціонування ДФК, окрім наявності органу зовнішнього незалежного контролю, який визначає підсистему державного зовнішнього фінансового контролю (далі — ДЗФК)), не менш важливим є наявність другої вагової складової — підсистеми державного внутрішнього фінансового контролю (далі — ДВФК). Ця складова ДФК у розвинутих країнах світу може бути організована централізованим і децентралізованим порядком [18].

Слід зазначити, що реформування державного фінансового контролю в Україні має відбуватися за двома напрямками. По-перше, у напрямі розвитку ДВФК шляхом його гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (IIA, INTOSAI) й методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо ВК та ВА в державних органах. По-друге, у напрямі розвитку зовнішнього фінансового контролю (з боку Рахункової палати України), метою якого є підвищення ефективності зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів шляхом імплементації стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і кращих міжнародних методик.

Отже, базуючись на європейському підході, діючи національну систему державного фінансового контролю можна представити у вигляді моделі, що наведена на рисунку 1, найвищим рівнем в якій є державний зовнішній фінансовий контроль, який здійснюється від імені парламенту (ДЗФК — законодавча гілка влади).

Зовнішній парламентський контроль проводиться Рахунковою палатою України у вигляді фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів — постійно діючим органом контролю, який організований і функціонує при Верховній Раді України і є підзвітним йому.

Останнім часом, крім здійснення звичайного нагляду за правомірністю і цільовим використанням коштів Державного бюджету, відбувається посилення функцій Рахункової палати у її аналітичній діяльності, необхідній для обґрунтування бюджетної політики на перспективний період [19].



**Рис. 1. Діюча модель ДФК в Україні (приведено у відповідність до Європейської моделі функціонування ДФК)**

Що ж стосується ДВФК в Україні (див. рис. 1), то слід зазначити, що це той контроль, що організовано та здійснюється в Україні в межах виконавчої гілки влади. Сьогодні організаційній структурі ДВФК в Україні властива централізована авторитарна система контролю за фінансовими ресурсами держави на тлі поступового процесу децентралізації та посилення управлінської відповідальності як розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, так і уповноважених органів виконавчої влади, що забезпечують бюджетний процес в цілому. Однак Україна активно рухається у напрямі запровадження децентралізованого способу організації державного внутрішнього фінансового контролю, який притаманний більшості країн Європи та визначений європейською моделлю ДВФК.

Фактично останні два рівні наведеної діючої моделі ДФК (див. рис. 1) — внутрішній контроль і внутрішній аудит (так звані (згідно з Концепцією розвитку ДВФК [12]) — децентралізований ВА), ґрунтуючись на відповідальності

і підзвітності керівника установи чи організації, являють собою той базис системи ДВФК європейського зразка, що прийнятий в Україні в якості основи для реформування. Саме така адаптація вітчизняної системи ДВФК відповідно до правил ЄС є однією з умов вступу України в ЄС, згідно з вимогами переговорної глави 32 Плану дій "Україна — ЄС" та підписання Угоди про асоціацію з ЄС.

Централізований урядовий контроль, на відміну від ВК, в більшості своїй є фіскальним, координується в Україні Міністерством фінансів України (далі — МФУ), а здійснюється Державною аудиторською службою України (далі — ДАСУ; раніше (до 2016 року) — Державною фінансовою інспекцією України), а також Державною казначейською службою України (ДКСУ) і іншими контролюючими органами в системі органів виконавчої влади.

Реформування системи ДВФК (як у цілому, так і тим більше — задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання) відповідно до стандартів ЄС

покликане підвищити рівень прозорості діяльності органів державного і комунального сектору, зміцнити їх інституціональну здатність і поліпшити функціональну ефективність. Об'єктивна потреба у формуванні такої системи, як одного з інноваційних механізмів стратегії управління державними фінансами задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання, отримала офіційне підтвердження після прийняття в 2005 р. Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р (далі — Концепція розвитку ДВФК) [12].

Згідно з Концепцією розвитку ДВФК до суб'єктів господарювання, на яких вона розповсюджується, віднесено ряд органів, установ та підприємств [12]. Умовно цих суб'єктів господарювання можна поділити на дві групи: перша — це суб'єкти господарювання, що здійснюють некомерційну діяльність — бюджетні установи та друга група — це суб'єкти господарювання, що здійснюють комерційну діяльність — державні і комунальні підприємства та інші, що не відносяться до бюджетних установ.

Оскільки як вся система ДФК, так і така важлива її підсистема, як ДВФК, згідно з європейською моделлю націлена, перш за все, на бюджетний процес через те, що головною метою ДФК є ефективне управління державними фінансовими ресурсами (переважна частина яких зосереджена в бюджетній сфері) задля забезпечення фінансової безпеки, то першочергові заходи в процесі реформування системи ДВФК торкнулися саме першої групи суб'єктів господарювання — бюджетних установ, а саме: міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади та бюджетних установ, що їм підпорядковуються (далі — ЦОВВ та державні адміністрації (далі — ДА)).

Так, із впровадженням 01.01.2011 р. нової редакції Бюджетного кодексу, відповідно до якої було закріплено нове бачення бюджетної системи, питання обов'язковості побудови в органах державного сектора базових компонентів європейської моделі ДВФК — ВК і ВА — знайшли чіткіше відображення в законодавстві України. Відповідно до Бюджетного кодексу, персональна відповідальність за впровадження та ефективне функціонування цих компонентів покладена на керівників усіх рівнів — від головного розпорядника (міністра, керівника органу виконавчої влади і тому подібне) до розпорядників нижчого рівня і керівників окремих підрозділів у бюджетній установі.

Отже, наступним завданням на шляху визначення напрямів реформування ДФК задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання є аналіз законодавчо-нормативного та методологічного забезпечення ВК та ВА першої групи суб'єктів господарювання — ЦОВВ та ДА.

Так, законодавчо-нормативне забезпечення ВК у ЦОВВ та ДА можна представити наступними законодавчими та нормативно-правовими актами: Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158; Стратегія розвитку системи управління державними фінансами від 1 серпня 2013 р. № 774-р. (розділ IX) та План заходів з реалізації її положень (розділ VIII); Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю [19; 12; 11; 20 відповідно].

Отже, сьогодні у вітчизняному законодавстві вже є певний перелік нормативно-правових актів, що забезпечують питання організації та методології у сфері ВК в ЦОВВ та ДА, які відповідають міжнародно визнаним стан-

дартам та методологіям, а також найкращим практикам ЄС.

Що ж до законодавчо-нормативного забезпечення ВА, то слід зазначити, що в Україні на законодавчому рівні відсутнє визначення поняття "внутрішній аудит". Виключення складає Бюджетний кодекс, новою редакцією якого в ст. 26 надано визначення внутрішньому аудиту [19], а також встановлено обов'язковість його запровадження усіма розпорядниками бюджетних коштів.

Слід відзначити, що попри достатню забезпеченість з боку законодавства децентралізованого ВА на рівні бюджетних установ (як цього вимагає європейська модель функціонування ДВФК), вона все ж таки ще дуже далека від досконалості. Тому станом на сьогодні бюджетні установи підпадають під пильний контроль з боку ДАСУ, яка поки що здійснює так званий централізований внутрішній аудит — державний фінансовий аудит (далі — ДФА) вже багато років поспіль в процесі реформування ДФК.

Не менш забезпеченим з боку законодавства є здійснення ДАСУ державного фінансового аудиту за діяльністю другої групи суб'єктів господарювання, що здійснюють комерційну діяльність — державні та комунальні підприємства та інші, що не відносяться до бюджетних установ.

Законодавчо-нормативне забезпечення державного фінансового аудиту (ДФА) за діяльністю суб'єктів господарювання (державних та комунальних підприємств) представлено наступними нормативно-правовими актами: Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 25.03.2006 р. № 361; Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій від 25.06.2014 р. № 214; Методика проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 26.06.2014 № 728 [21; 22; 23 відповідно].

Отже, ДФА за діяльністю суб'єктів господарювання (окрім бюджетних установ) здійснюється у вигляді аудиту окремих господарських операцій (операційного аудиту). Цей вид аудиту є дуже важливим для забезпечення фінансової безпеки досліджуваних суб'єктів господарювання, оскільки саме завдяки йому попереджаються бюджетно-фінансові правопорушення. Другим видом ДФА, що здійснює ДАСУ у відношенні досліджуваних суб'єктів господарювання, є аудит діяльності суб'єктів господарювання, який забезпечений як Порядком щодо його проведення, так і Методикою, що свідчить про належний рівень його нормативно-правового забезпечення [21 та 23 відповідно]. Останнє ж, в свою чергу, забезпечує ефективну протидію реальним загрозам у сфері управління державними фінансами.

Однак зовсім протилежна ситуація по другій групі суб'єктів господарювання (згідно з Концепцією розвитку ДВФК) — державними та комунальними підприємствами та іншими, що не відносяться (згідно з Концепцією розвитку ДВФК) до бюджетних установ, в частині законодавчого забезпечення їх систем ВК та ВА. Тобто жодного законодавчо-нормативного акту стосовно організації, обов'язковості впровадження і тим більше — методичного забезпечення таких сучасних підсистем управління для ефективного управління державними фінансовими ресурсами, а отже, й забезпечення фінансової безпеки таких суб'єктів господарювання, не існує.

Однак ці суб'єкти господарювання є дуже важливі для держави в частині контролю за державними фінансовими ресурсами. Саме вони сьогодні є наріжним каменем правил гри в Україні, оскільки держава є найбільшим власником активів в українській економіці. Отже, досліджувана друга група суб'єктів господарювання потребує негайного впровадження сучасних та ефективних систем ВК та ВА.

Таким чином, узагальнюючи все викладене вище, пропонується удосконалити напрями реформування ДФК задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання наступним чином:

По-перше, через формування теоретичної бази в сфері ДФК, особливо в частині визначення понять: "державний фінансовий контроль" та "система державного фінансового контролю", а також в частині визначення мети, завдань, об'єкта, предмета, суб'єктів, функцій, принципів, видів, форм, методів, технології, інформації, системи комунікацій та забезпечення ДФК. По-друге, удосконалення законодавчо-нормативної бази в сфері ДФК за напрямом імплементації останнього до міжнародних та європейських стандартів та норм (зокрема, прийняття Концепції та Стратегії розвитку ДФК, а також Закону України "Про державний фінансовий контроль", в якому необхідно надати чітке визначення таким ключовим поняттям, як "державний фінансовий контроль" та "система державного фінансового контролю"). По-третє, розробка вітчизняних стандартів у сфері ДФК та приведення їх у відповідність до міжнародних стандартів (INTOSAI; IIA) в сфері державного фінансового контролю та вимог ЄС. По-четверте, законодавче розмежування повноважень державних контролюючих органів щодо проведення контрольних заходів у фінансовій сфері (перш за все, Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України). По-п'яте, удосконалення інформаційно-комунікаційного, фінансового, матеріально-технічного та кадрового забезпечення розвитку ДФК. По-шосте, посилення профілактичної функції ДФК, тобто його переорієнтація на попередження та припинення фінансово-бюджетних порушень суб'єктами господарювання. По-сьоме, удосконалення організаційного та методичного забезпечення відносно нових форм контролю, які використовують в своїй діяльності суб'єкти ДФК (перш за все, Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України (зокрема, фінансового аудиту, операційного аудиту та аудиту ефективності) при перевірці суб'єктів господарювання (перш за все тих, що належать до пріоритетних для держави сфер економіки, національної безпеки і оборони, соціальної та гуманітарної сфери, а також найбільших суб'єктів господарювання державного сектору), особливо в частині аналітичного інструментарію щодо оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання. По-восьме, удосконалення організаційного та методичного забезпечення ВК та ВА бюджетних установ, особливо в напрямі підвищення рівня системного аналізу (перш за все, державних органів центральної та місцевої виконавчої влади) як запоруки ефективного, економного та результативного використання державних фінансових ресурсів, а отже і фінансової безпеки останніх. По-дев'яте, сприяння реформам в сфері корпоративного управління, особливо в частині удосконалення організаційно-методичного забезпечення ВК та в частині впровадження ВА на державних, комунальних підприємствах та інших суб'єктах державного та комунального секторів економіки (окрім бюджетних установ).

## ВИСНОВКИ ТА ПОДАЛЬШІ ДОСЛІДЖЕННЯ

На основі узагальнення недоліків, що притаманні ДФК України на сучасному етапі його розвитку, визначення основ побудови європейської моделі функціонування ДФК, до якої адаптується в процесі реформування вітчизняна модель функціонування системи ДФК, та аналізу законодавчо-нормативного забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання (що підлягають реформуванню згідно з чинною в Україні Концепцією розвитку ДВФК) як базису процесу перетворення в країнах-кандидатах до вступу в ЄС, удосконалено напрями реформування ДФК задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання.

У зв'язку з чим доречним є аналіз стану реформування ДФК у контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання та визначення тенденцій розвитку останнього.

### Література:

1. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. — 2009. — № 4. — С. 44—48.
2. Дікань Л.В. Фінансовий контроль: теорія та методологія: монографія / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Сінюгіна. — Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. — 92 с.
3. Дишкант О. Державний фінансовий контроль в Україні: стан і перспективи розвитку // Світ фінансів. — 2010. — № 4. — С. 98—106.
4. Дмитренко Г.В. Фінансовий контроль в Україні: проблеми і шляхи розвитку: монографія. — К.: "К. І. С.", 2010. — 374 с.
5. Мних Є. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: монографія / Є.В. Мних, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін., за заг. ред. Є.В. Мниха. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. — 186 с.
6. Хмельков А.В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні: монографія / А.В. Хмельков. — Х.: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2012. — 292 с.
7. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: монографія / О.А. Шевчук. — К.: УБС НБУ, 2013. — 431 с.
8. Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні [Текст]: монографія / Ю.Б. Слободяник. — Суми: ФОП Наталуха А.С. 2014. — 321 с.
9. Іванова І.І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: монографія / І.І. Іванова. — К.: Академвидав, 2010. — 168 с.
10. Концепція розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 р. № 633-р [Електронний ресурс]: Офіційний сайт Верховної ради України. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012>
11. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1.08.2013 р. № 774-р. [Електронний ресурс]: Офіційний сайт Верховної ради України. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/)
12. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 [Електронний ресурс]: Офіційний сайт Верховної ради України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
13. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.93 р. № 2940-XII № 3202-IV (зі змінами станом на

16.10.2012). [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

14. De Koning Robert. PlfC in the context of European Union Enlargement // SIGMA Public Management Forum. — Vol. 6 (Nov/Dec 1999). — Paris. — France.

15. Виссер А. XXI век и наши дальнейшие перспективы / А. Виссер // EUROSAL. — 2015. — № 21. — С. 92—94.

16. Конинг Р. Государственный внутренний финансовый контроль / Перевод с англ. Р. Рудницкой. — Словения, 2007. — 209 с.

17. Мозер Й. Вклад ВОФК в добросовестное управление и устойчивое развитие благодаря содействию прозрачности и подотчетности государственной администрации / Й. Мозер // EUROSAL. — 2015. — № 21. — С. 102—105.

18. Івашова Л. М. Фінансовий контроль і аудит: реалії та перспективи розвитку: монографія / Л.М. Івашова, О.М. Гнезділова, Н.Г. Волик. — Запоріжжя: Вид-во КПУ, 2012. — 260 с.

19. Бюджетний кодекс України від 09.07.2010 № 2478-VI [Електронний ресурс]: Офіційний сайт Верховної ради України. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

20. 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 р. № 995 (із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну від 10.12.2014 № 1200) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

21. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 25.03.2006 р. №361 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

22. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.06.2014 р. № 214 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

23. Методика проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 26.06.2014 № 728 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

References:

1. Basanczov, I. (2009), "Institute of state financial control: improve on-time", *Finansovyy control*, vol. 4, pp. 44—48.

2. Dikan, L.V. Golub, Yu.O. and Synuhina, N.V. (2009), *Finansovyy kontrol': teoriia ta metodolohiia* [Financial control: theory and methodology], KhNEU, Kharkiv, Ukraine.

3. Dyshkant, O. (2010), "State financial control in Ukraine: state and prospects of development", *Svit finansiv*, vol. 4, pp. 98—106.

4. Dmytrenko, H.V. (2010), *Finansovyy kontrol' v Ukraini: problemy i shliakhy rozvytku* [Financial control in Ukraine: problems and ways of development], K. I. S, Kyiv, Ukraine.

5. Mnykh, Ye.V. Kravchenko, H.O. and Barabash, N.S. (2008), *Finansovyy kontrol' biudzhetykh resursiv* [Financial control budgetary resources], Kyivs'kyj natsional'nyj torhovo-ekonomichnyj universytet, Kyiv, Ukraine.

6. Khmelkov, A.V. (2012), *Formuvannia tsilisnoi systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini* [Formation of

integral system of state financial control in Ukraine], KhNU imeni V.N. Karazina, Kharkiv, Ukraine.

7. Shevchuk, O.A. (2013), *Derzhavnyj finansovyy kontrol': pytannia teorii ta praktyky* [State financial control: problems of theory and practice], UBS NBU, Kyiv, Ukraine.

8. Slobodyanyk, Yu.B. (2014), *Formuvannia systemy derzhavnoho audytu v Ukraini* [The formation of public audit in Ukraine], FOP Natalukha A.S., Sumy, Ukraine.

9. Ivanova, I.I. (2010), *Derzhavnyj finansovyy kontrol': Paradyhmy rozvytku* [State financial control: development paradigm], Akademydav, Kyiv, Ukraine.

10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2012), "The concept of development of system of public finance management", Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012> (Accessed 20 July 2016).

11. Cabinet of Ministers of Ukraine (2013), "Strategy of development of system of public Finance management", Available at: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/) (Accessed 20 July 2016).

12. Cabinet of Ministers of Ukraine (2005), "The concept of development public internal financial control for the period up to 2017", Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua> (Accessed 20 July 2016).

13. Verkhovna Rada of Ukraine (1993), *The Law Of Ukraine "About the main principles of state financial control in Ukraine"*, Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua> (Accessed 20 July 2016).

14. De Koning, R. (1999), "PlfC in the context of European Union Enlargement", *SIGMA Public Management Forum*, vol. 6, Paris, France.

15. Vysser, A. (2015), "XXI century and our future prospects", *EUROSAL*, vol. 21, pp. 92—94.

16. Konyng, R. (2007), *Hosudarstvennyj vnutrennyj fynansovyy kontrol'* [Public Internal Financial Control], Slovenyya.

17. Mozer, J. (2015), "The contribution of the WOFK in good governance and sustainable development through the promotion of transparency and accountability in public administration", *EUROSAL*, vol. 21, pp. 102—105.

18. Ivashova, L.M. Hnezdilova, O.M. and Volyk, N.H. (2012), *[Financial control and audit: realities and prospects]*, KPU, Zaporizhzhya, Ukraine.

19. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Budget code of Ukraine", Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (Accessed 20 July 2016).

20. Ministry of Finance of Ukraine (2012), Order "On approval of Methodological recommendations for the organization of internal control by managers of budgetary funds in their institutions and subordinate budget institutions", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 July 2016).

21. Cabinet of Ministers of Ukraine (2006), "The order of conducting state financial audit of the economic activity entities by State Financial Inspection and its territorial authorities", Available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 July 2016).

22. Cabinet of Ministers of Ukraine (2014), "The order of conducting state financial audit of some economic operations by State Financial Inspection and its territorial authorities", Available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 July 2016).

23. Ministry of Finance of Ukraine (2014), "The methodology of the state financial audit of the economic activity entities by State Financial Inspection and its territorial authorities", Available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 July 2016).

*Стаття надійшла до редакції 17.08.2016 р.*