

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

ЄФІМЕНКО ОЛЕКСАНДР АНАТОЛІЙОВИЧ

УДК 347.73:336.14:352

ДИСЕРТАЦІЯ
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА
МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ

Спеціальність 081 – Право

Галузь знань 08 – Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **О. А. Єфіменко**

Науковий керівник: **Глух Марина Василівна**, кандидат юридичних наук,
професор

Ірпінь – 2026

АНОТАЦІЯ

Єфіменко О. А. Правове регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право». – Державний податковий університет, Міністерство фінансів України. – Ірпінь, 2026.

Дисертація є комплексним науковим дослідженням, у якому на основі аналізу доктринальних положень науки фінансового права, чинного національного законодавства, міжнародних стандартів та практики здійснення фінансового контролю обґрунтовано теоретико-правові засади правового регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами, досліджено сучасний стан його нормативно-правового забезпечення, визначено особливості організації та здійснення фінансового контролю на місцевому рівні, а також сформульовано пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні.

За результатами дисертаційного дослідження визначено основні теоретико-правові засади формування та розвитку системи фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні.

Встановлено, що розвиток фінансового контролю за місцевими фінансами є закономірним наслідком становлення місцевого самоврядування, бюджетних відносин та інституту публічних фінансів. Виділено основні історико-правові етапи розвитку фінансового контролю за місцевими фінансами, що дозволило визначити особливості трансформації його правового регулювання залежно від розвитку державності, бюджетної системи та процесів децентралізації публічної влади.

Запропоновано авторське визначення поняття «фінансовий контроль за місцевими фінансами» як врегульованої нормами фінансового права системної діяльності уповноважених державних органів, органів місцевого самоврядування, інститутів громадянського суспільства та інших суб'єктів

контролю, спрямованої на забезпечення законності, ефективності, прозорості, цільового використання та підзвітності місцевих фінансів шляхом застосування визначених законодавством форм, методів і контрольних процедур.

Обґрунтовано позицію, що правове регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами повинно базуватися на системі взаємопов'язаних принципів, до яких належать принципи законності, верховенства права, об'єктивності, незалежності, відкритості, прозорості, відповідальності, фінансової дисципліни, ефективності використання бюджетних ресурсів, взаємодії суб'єктів контролю та участі громадськості у здійсненні контрольної діяльності.

Доведено, що система суб'єктів фінансового контролю за місцевими фінансами характеризується складною інституційною структурою та включає органи державного фінансового контролю, органи місцевого самоврядування, органи внутрішнього контролю, органи зовнішнього контролю та інститути громадянського суспільства, компетенція яких визначається нормами Конституції України, бюджетного, фінансового та адміністративного законодавства.

Обґрунтовано, що фінансовий контроль за місцевими фінансами є одним із ключових елементів забезпечення фінансової дисципліни органів місцевого самоврядування та виступає необхідною передумовою законного, ефективного й цільового використання фінансових ресурсів територіальних громад. Визначено, що належне функціонування системи фінансового контролю сприяє зміцненню фінансової автономії місцевого самоврядування, підвищенню рівня публічної підзвітності, мінімізації фінансових правопорушень та забезпеченню належного управління бюджетними коштами.

Проведено порівняльно-правовий аналіз нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні та окремих державах Європейського Союзу. Встановлено, що вітчизняне

законодавство характеризується фрагментарністю правового регулювання, відсутністю єдиного законодавчого акта, який би комплексно визначав систему фінансового контролю за місцевими фінансами, дублюванням окремих контрольних повноважень державних органів та недостатньою нормативною визначеністю механізмів взаємодії між суб'єктами фінансового контролю.

Визначено особливості правового регулювання окремих видів фінансового контролю за місцевими фінансами. З'ясовано, що найбільш ефективною є комплексна модель, яка поєднує державний зовнішній фінансовий контроль, внутрішній фінансовий контроль, внутрішній аудит та громадський фінансовий контроль, що забезпечує системність контрольної діяльності на всіх стадіях бюджетного процесу.

Обґрунтовано доцільність розширення участі інститутів громадянського суспільства у здійсненні фінансового контролю за місцевими фінансами. Встановлено, що ефективність громадського контролю значною мірою залежить від нормативного закріплення процедур участі громадськості у плануванні, розподілі, використанні та моніторингу місцевих фінансів, розвитку механізмів електронної демократії, відкритості бюджетної інформації та обов'язковості розгляду органами місцевого самоврядування результатів громадської експертизи.

Досліджено міжнародний досвід правового регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами та встановлено можливість використання окремих положень законодавства держав-членів Європейського Союзу під час удосконалення національної системи фінансового контролю. Визначено, що адаптація європейських стандартів повинна здійснюватися з урахуванням особливостей функціонування української системи місцевого самоврядування, принципів фінансової автономії територіальних громад та вимог бюджетного законодавства.

Запропоновано концептуальні напрями вдосконалення правового регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами, які

передбачають удосконалення нормативно-правового забезпечення контрольної діяльності, підвищення ефективності взаємодії органів державного фінансового контролю та органів місцевого самоврядування, розвиток внутрішнього фінансового контролю й аудиту, запровадження сучасних цифрових технологій здійснення контрольних заходів, удосконалення механізмів громадського контролю та гармонізацію національного законодавства із міжнародними й європейськими стандартами.

Обґрунтовано необхідність прийняття базового законодавчого акта, який комплексно визначатиме правові засади фінансового контролю за місцевими фінансами, систему його суб'єктів, принципи, форми, методи, механізми взаємодії контролюючих органів та гарантії забезпечення фінансової дисципліни у сфері місцевих фінансів.

Удосконалено визначення правової природи фінансового контролю за місцевими фінансами як комплексного правового інституту, що поєднує норми фінансового, бюджетного, адміністративного та муніципального права й забезпечує законність, прозорість, ефективність і результативність формування, розподілу та використання фінансових ресурсів територіальних громад.

Дістали подальшого розвитку наукові підходи до визначення системи суб'єктів фінансового контролю за місцевими фінансами шляхом розмежування їх повноважень залежно від характеру контрольної діяльності, форм здійснення фінансового контролю та компетенції у сфері управління місцевими фінансами.

Визначено, що функціонування системи фінансового контролю за місцевими фінансами має здійснюватися на основі чіткого розмежування повноважень органів державного фінансового контролю, органів місцевого самоврядування, органів внутрішнього контролю та інститутів громадянського суспільства, що забезпечить усунення дублювання контрольних функцій та підвищення ефективності контрольної діяльності.

Обґрунтовано необхідність удосконалення механізму координації діяльності суб'єктів фінансового контролю шляхом нормативного визначення порядку їх взаємодії, інформаційного обміну, планування контрольних заходів та реалізації результатів фінансового контролю.

Запропоновано основні напрями вдосконалення організаційно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами, які передбачають: 1) прийняття спеціального законодавчого акта, що визначатиме правові засади фінансового контролю за місцевими фінансами; 2) удосконалення правового статусу суб'єктів фінансового контролю та розмежування їх компетенції; 3) запровадження єдиних правових засад здійснення внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту в органах місцевого самоврядування; 4) нормативне закріплення сучасних механізмів громадського фінансового контролю; 5) удосконалення правового механізму взаємодії органів державного фінансового контролю та органів місцевого самоврядування; 6) розширення використання цифрових технологій під час здійснення фінансового контролю; 7) гармонізацію національного законодавства із законодавством Європейського Союзу та міжнародними стандартами державного аудиту; 8) удосконалення механізму реагування на результати фінансового контролю; 9) підвищення рівня кадрового, методичного та інформаційного забезпечення контрольної діяльності; 10) удосконалення механізму забезпечення фінансової дисципліни у сфері місцевих фінансів.

Удосконалено наукові положення щодо історико-правової періодизації розвитку фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні, класифікації видів фінансового контролю, визначення місця фінансового контролю у системі забезпечення фінансової безпеки держави, ролі фінансового контролю у забезпеченні фінансової дисципліни органів місцевого самоврядування, а також напрямів адаптації європейського досвіду до національної системи правового регулювання фінансового контролю.

Сформульовано пропозиції щодо внесення змін і доповнень до Бюджетного кодексу України, Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та інших нормативно-правових актів, що регулюють здійснення фінансового контролю за місцевими фінансами.

Висновки та пропозиції, одержані за результатами проведеного дослідження правового регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами, становлять науково-теоретичний і практичний інтерес та можуть бути використані: у науково-дослідній діяльності – для подальшого розвитку теоретико-правових засад фінансового контролю за місцевими фінансами та вдосконалення правового регулювання фінансової діяльності органів місцевого самоврядування; у правотворчій діяльності – під час підготовки проєктів законів та інших нормативно-правових актів, спрямованих на вдосконалення бюджетного й фінансового законодавства України; у правозастосовній діяльності – з метою підвищення ефективності здійснення фінансового контролю органами державної влади та органами місцевого самоврядування; в освітньому процесі – під час викладання навчальних дисциплін «Фінансове право», «Бюджетне право», «Фінансовий контроль», «Муніципальне право», а також при підготовці підручників, навчальних посібників, методичних рекомендацій та інших навчально-методичних матеріалів.

Ключові слова: фінансовий контроль; місцеві фінанси; публічні фінанси; муніципальний фінансовий контроль; органи місцевого самоврядування; бюджетний контроль; державний фінансовий контроль; внутрішній фінансовий контроль; громадський фінансовий контроль; фінансова автономія; децентралізація; бюджетне законодавство; публічний аудит; цифровізація; інституційне забезпечення фінансового контролю.

SUMMARY

Yefimenko O. A. Legal regulation of financial control over local finances. Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge 08 «Law» in the specialty 081 «Law». – State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine. – Irpin, 2026.

This dissertation is a comprehensive scientific study in which, based on an analysis of the doctrinal principles of financial law, current national legislation, international standards, and the practice of financial control, the theoretical and legal foundations of the legal regulation of financial control over local finances are substantiated, the current state of its regulatory framework is examined, the current state of its regulatory framework, identifies the specific features of organizing and exercising financial control at the local level, and formulates proposals for improving the legal regulation of financial control over local finances in Ukraine.

Based on the results of the dissertation research, the main theoretical and legal foundations for the formation and development of the system of financial control over local finances in Ukraine have been identified.

It has been established that the development of financial control over local finances is a natural consequence of the formation of local self-government, budgetary relations, and the institution of public finance. The main historical and legal stages in the development of financial control over local finances have been identified, which has made it possible to determine the specific features of the transformation of its legal regulation depending on the development of statehood, the budgetary system, and the processes of decentralization of public authority.

The author proposes a definition of the concept of “financial control over local finances” as the systematic activities – regulated by financial law – of authorized state bodies, local self-government bodies, civil society institutions, and other control entities, aimed at ensuring the legality, effectiveness, transparency, the targeted use, and accountability of local finances through the application of forms,

methods, and control procedures defined by law.

The paper substantiates the position that the legal regulation of financial control over local finances should be based on a system of interrelated principles, including the principles of legality, the rule of law, objectivity, independence, openness, transparency, accountability, financial discipline, the efficient use of budgetary resources, cooperation among control entities, and public participation in control activities.

It has been demonstrated that the system of financial control entities for local finances is characterized by a complex institutional structure and includes state financial control bodies, local self-government bodies, internal control bodies, external control bodies, and civil society institutions, whose powers are defined by the provisions of the Constitution of Ukraine, as well as budgetary, financial, and administrative legislation.

It has been demonstrated that financial control over local finances is one of the key elements in ensuring financial discipline among local self-government bodies and serves as a necessary prerequisite for the lawful, effective, and targeted use of financial resources by territorial communities. It has been determined that the proper functioning of the financial control system contributes to strengthening the financial autonomy of local self-government, increasing the level of public accountability, minimizing financial violations, and ensuring the proper management of budget funds.

A comparative legal analysis was conducted of the regulatory framework for financial control over local finances in Ukraine and in selected European Union member states. It has been established that domestic legislation is characterized by fragmented legal regulation, the absence of a single legislative act that would comprehensively define the system of financial control over local finances, the duplication of certain control powers among state bodies, and insufficient regulatory clarity regarding the mechanisms of interaction between financial control entities.

The paper identifies the specific features of the legal regulation of various types of financial control over local finances. It has been determined that the most

effective model is a comprehensive one that combines state external financial control, internal financial control, internal audit, and public financial control, thereby ensuring a systematic approach to control activities at all stages of the budget process.

The study substantiates the need to expand the participation of civil society institutions in the financial oversight of local finances. It has been established that the effectiveness of public oversight depends to a significant extent on the legal enshrinement of procedures for public participation in the planning, allocation, use, and monitoring of local finances, the development of e-democracy mechanisms, the transparency of budget information, and the mandatory consideration by local self-government bodies of the results of public expert examination.

International experience in the legal regulation of financial control over local finances was examined, and the possibility of utilizing certain provisions of the legislation of European Union member states in improving the national system of financial control was identified. It has been determined that the adaptation of European standards must take into account the specific features of the Ukrainian system of local self-government, the principles of financial autonomy of territorial communities, and the requirements of budget legislation.

This paper proposes conceptual directions for improving the legal framework governing financial control over local finances, which include enhancing the regulatory framework for control activities, enhancing the effectiveness of cooperation between state financial control bodies and local self-government bodies, developing internal financial control and audit, introducing modern digital technologies for carrying out control measures, improving mechanisms for public oversight, and harmonizing national legislation with international and European standards.

The necessity of adopting a framework legislative act has been substantiated; this act will comprehensively define the legal framework for financial control over local finances, the system of its subjects, principles, forms, methods, mechanisms for interaction among control bodies, and guarantees for ensuring financial

discipline in the sphere of local finances.

The definition of the legal nature of financial control over local finances has been refined as a comprehensive legal institution that combines the norms of financial, budgetary, administrative, and municipal law and ensures the legality, transparency, efficiency, and effectiveness of the formation, allocation, and use of financial resources by territorial communities.

Scientific approaches to defining the system of financial control entities for local finances have been further developed by delineating their powers based on the nature of control activities, the forms of financial control, and their competence in the field of local finance management.

It has been determined that the functioning of the financial control system for local finances must be based on a clear delineation of the powers of state financial control bodies, local self-government bodies, internal control bodies, and civil society institutions, which will ensure the elimination of duplication of control functions and an increase in the effectiveness of control activities.

The paper justifies the need to improve the mechanism for coordinating the activities of financial control entities by establishing regulatory provisions governing their interaction, information exchange, planning of control measures, and implementation of financial control results.

The paper proposes key directions for improving the organizational and legal framework for financial control over local finances, which include: 1) the adoption of a special legislative act that will define the legal basis for financial control over local finances; 2) improving the legal status of financial control entities and clarifying their respective areas of authority; 3) the introduction of a unified legal framework for conducting internal financial control and internal audits in local self-government bodies; 4) the legal establishment of modern mechanisms for public financial control; 5) the improvement of the legal mechanism for interaction between state financial control bodies and local self-government bodies; 6) expanding the use of digital technologies in the conduct of financial control; 7) harmonizing national legislation with European Union legislation and international standards for public

auditing; 8) improving the mechanism for responding to the results of financial control; 9) enhancing the level of personnel, methodological, and informational support for control activities; 10) improving the mechanism for ensuring financial discipline in the sphere of local finances.

The study refines the theoretical framework regarding the historical and legal periodization of the development of financial control over local finances in Ukraine, the classification of types of financial control, the definition of financial control's role in the system of ensuring the state's financial security, the role of financial control in ensuring financial discipline among local self-government bodies, as well as approaches to adapting European experience to the national system of legal regulation of financial control.

The conclusions and recommendations derived from this study on the legal regulation of financial control over local finances are of scientific, theoretical, and practical interest and can be used: in research – to further develop the theoretical and legal foundations of financial control over local finances and to improve the legal regulation of the financial activities of local self-government bodies; in lawmaking – when drafting bills and other regulatory acts aimed at improving Ukraine's budgetary and financial legislation; in law enforcement – to enhance the effectiveness of financial control exercised by state authorities and local self-government bodies; in the educational process – when teaching the courses “Financial Law,” “Budget Law,” “Financial Control,” and “Municipal Law,” as well as when preparing textbooks, study guides, methodological recommendations, and other educational and methodological materials.

Keywords: financial control; local finances; public finance; municipal financial control; local self-government bodies; budgetary control; state financial control; internal financial control; public financial oversight; financial autonomy; decentralization; budget legislation; public audit; digitalization; institutional framework for financial control.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Глух М. В., Єфіменко О. А. Теоретико-правові засади фінансового контролю за місцевими фінансами. *Журнал східноєвропейського права*. 2025. № 132. С. 151–158. URL: https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2025/03/glukh_yefimenko_132.pdf

2. Єфіменко О. А. Історія становлення фінансового контролю за місцевими фінансами. *Правова держава*. 2025. № 58. С. 98–107. URL: <http://pd.onu.edu.ua/article/view/330999/321931>

3. Єфіменко О. А. Теоретико-правові підходи до поняття фінансового контролю в системі публічних фінансів. *Право і суспільство*. 2026. № 1. С. 312–319. URL: https://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2026/1_2026/part_1/42.pdf

4. Бабенко А. Ю., Єфіменко О. А. Порівняльна характеристика нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія ПРАВО*. 2026. Випуск 94: частина 2. С. 259–267. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2026/05/38-1.pdf>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Єфіменко О. А. Становлення і розвиток фінансового контролю за місцевими фінансами. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 3 квітня 2025*. Ірпінь: Державний податковий університет, 2025. 419 с. Електронне наукове видання. . 266–270. <https://surl.li/yhscvn>

6. Єфіменко О. А. Організаційно-правові засади громадського контролю за місцевими фінансами. *Правові засади організації та здійснення публічної влади: збірник тез VIII Міжнародної науково-практичної конференції,*

присвяченої світлій пам'яті доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 16 травня 2025 року). Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2025. 422 с. С. 130–132. <https://surl.li/udsayn>

7. Єфіменко О., Саввопуло К. Теоретико-правові засади фінансового контролю за місцевими фінансами в системі забезпечення фінансової безпеки держави. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки* [Електронний видання]: збірник тез доповідей VIII Міжнародної науково-практичної конференції, тема року: «Сучасний міжнародний правопорядок та міжгалузеві правові процеси», 02 квітня 2026 р. Державний податковий університет, Навчально-науковий інститут права. Ірпінь, 2026. 526 с. PDF-формат; мережеве видання; інституційний репозитарій. С. 161 – 165. <https://surl.li/bnsiob>

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ.....	16
1.1. Теоретико-правові підходи до поняття фінансового контролю в системі публічних фінансів.....	16
1.2. Історико-правові аспекти фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні.....	31
1.3. Інституціональна структура системи суб'єктів фінансового контролю за місцевими фінансами.....	45
Висновки до розділу 1.....	57
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ В УКРАЇНІ.....	61
2.1. Порівняльна характеристика нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевим фінансами.....	61
2.2. Місце і роль фінансового контролю у забезпеченні фінансової дисципліни органів місцевого самоврядування.....	82
2.3. Види фінансового контролю за місцевими фінансами.....	93
Висновки до розділу 2.....	113
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ.....	120
3.1. Юридичні механізми залучення інститутів громадянського суспільства до планування та контролю за використанням місцевих фінансів.....	120

3.2. Міжнародний досвід правового регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами.....	134
3.3. Напрями вдосконалення вітчизняного законодавства та механізмів фінансового контролю на місцевому рівні в Україні.....	145
Висновки до розділу 3.....	161
ВИСНОВКИ.....	165
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	173
ДОДАТКИ.....	198

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БКУ – Бюджетний кодекс України.

ВРУ – Верховна Рада України.

ВС – Верховний Суд.

ГО – Громадські організації.

ДАСУ – Державна аудиторська служба України.

ДКСУ – Державна казначейська служба України.

ЄС – Європейський Союз.

ЗМІ – засоби масової інформації.

ІКТ – інформаційно-комунікаційні технології

КМУ – Кабінет Міністрів України.

НБУ – Національний банк України.

ОЕСР – Організація економічного співробітництва і розвитку.

ОМС – Органи місцевого самоврядування.

ОТГ – об'єднана територіальна громада

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. У сучасних умовах розбудови демократичної, правової та соціальної держави, а також поглиблення процесів децентралізації влади в Україні, питання ефективного управління місцевими фінансами набуває особливого значення. Місцеві бюджети є основним фінансовим інструментом реалізації соціально-економічної політики територіальних громад, забезпечення належного рівня публічних послуг та сталого розвитку регіонів. Разом із тим, зростання фінансової самостійності органів місцевого самоврядування зумовлює необхідність створення дієвого механізму фінансового контролю, спрямованого на забезпечення законності, прозорості та ефективності використання коштів місцевих бюджетів.

Незважаючи на наявність розгалуженої системи нормативно-правового регулювання у сфері контролю за публічними фінансами, правові засади фінансового контролю саме на місцевому рівні залишаються недостатньо врегульованими. Наразі існують проблеми дублювання повноважень між державними та місцевими органами контролю, відсутність єдиної концепції місцевого фінансового контролю, а також брак механізмів відповідальності за порушення бюджетної дисципліни.

Окремим деструктивним фактором, що суттєво знижує результативність контрольних заходів, є недосконалість правового статусу суб'єктів внутрішнього фінансового контролю та аудиту безпосередньо в структурі органів місцевого самоврядування. Залежність таких підрозділів від місцевого керівництва нівелює принцип об'єктивності, перетворюючи внутрішній аудит на формальну процедуру, а не на інструмент упередження фінансових правопорушень. На додаток до цього, чинний масив законодавства, що регулює місцеві фінанси, характеризується фрагментарністю та наявністю численних оціночних понять, що створює передумови для суб'єктивізму з боку контролюючих органів та обмежує самостійність територіальних громад,

гарантовану Конституцією України.

Не менш гостро постає проблема правового забезпечення громадського фінансового контролю як невід'ємного елементу муніципальної демократії. Попри декларативне визначення права громадян брати участь в управлінні місцевими справами, реальні юридичні механізми впливу інститутів громадянського суспільства на процеси планування, розподілу та моніторингу використання бюджетних коштів залишаються переважно пасивними та недієвими. Відсутність чітко регламентованих у законі процедур врахування результатів громадської експертизи та відкритих слухань призводить до того, що залучення громадськості має епізодичний характер і не справляє системного впливу на фінансову дисципліну в регіонах.

У цьому контексті виняткової актуальності набуває необхідність системної модернізації вітчизняного законодавства з урахуванням європейських стандартів та успішного досвіду країн ЄС, де місцевий фінансовий контроль базується на принципах субсидіарності, партнерства та взаємної відповідальності держави й муніципалітетів. Формування оновлених концептуальних засад правового регулювання у цій сфері має бути спрямоване не лише на фіксацію вже вчинених правопорушень, а на створення цілісної превентивної правової моделі. Це дозволить забезпечити надійний баланс між державною підтримкою децентралізації та жорстким дотриманням законності у сфері місцевих публічних фінансів. Сьогодні виникла нагальна потреба у дослідженні та переформатуванні відповідних наукових і практичних підходів для розробки пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правової бази у цій сфері, особливо з урахуванням сучасних євроінтеграційних підходів.

Тому дослідження теоретико-правових засад фінансового контролю за місцевими фінансами та розроблення пропозицій щодо вдосконалення законодавства у цій сфері є надзвичайно актуальним і має як наукове, так і практичне значення.

Питаннями, які пов'язані з фінансовим контролем загалом присвячено значну кількість наукових праць. Вказана тематика була предметом розгляду

таких вчених з адміністративного права та теорії права, як В. Авер'янов, О. Андрійко, І. Арістова, О. Бандурка, В. Білоус, Ю. Битяк, А. Берlach, І. Бородін, Н. Бортник, І. Голосніченко, Є. Додін, Р. Калюжний, В. Колпаков, Т. Коломоєць, О. Кузьменко, Н. Нижник, В. Шамрай, В. Шкарупа, Х. Ярмакі та ін.

Підґрунтям для написання дисертації стали праці таких вчених науки фінансового права, як Н. Атаманчук, Л. Ваолевська (Савченко), Л. Воронова, О. Гетманець, М. Глух, Е. Дмитренко, Л. Касьяненко, І. Криницький, М. Кучерявенко, О. Орлюк, О. Мащенко (Покатаєва), О. Мельник (Пащенко), А. Монаєнко, О. Музика-Стефанчук, та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затвердженої Законом України від 18.03.2004 № 1629-IV, Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері (розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 серпня 2012 року № 569-р), Комплексної Програми розвитку фінансового сектору України до 2025 року (постанова Національного банку України від 18 червня 2015 року № 391), Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 року № 142-р), Стратегії розвитку фінансового сектору України до 2025 року (рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 27.12.2019 № 797), Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року (Указ Президента України від 11 серпня 2021 року № 347/2021), Національної стратегії доходів до 2030 року (Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р; «Матриці реформ» (Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання моніторингу виконання матриці реформ» від 04.06.2024 № 634), Пріоритетних напрямків фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права (постанова загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 № 12-21).

Тема затверджена Вченою радою Державного податкового університету (протокол № 6 від 24.11.2022 року).

Мета і завдання дослідження. *Метою дисертаційного дослідження є аналіз правового регулювання фінансового контролю за місцевим фінансами з метою розробки дієвих науково-аргументованих пропозицій удосконалення законодавства.*

Для досягнення поставленої мети передбачається вирішення таких завдань:

- дослідити теоретичні підходи до визначення сутності, змісту та правової природи фінансового контролю в загальній системі публічних фінансів;
- здійснити історико-правовий аналіз становлення та розвитку інституту фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні;
- надати комплексну правову характеристику системи суб'єктів, що здійснюють фінансовий контроль за місцевими фінансами, та визначити їхню компетенцію;
- провести порівняльно-правовий аналіз чинного нормативно-правового забезпечення у сфері контролю за місцевими фінансами, виявивши колізії та прогалини в законодавстві;
- визначити місце і роль фінансового контролю у правовому механізмі забезпечення фінансової дисципліни органів місцевого самоврядування;
- класифікувати та охарактеризувати законодавчо закріплені види фінансового контролю за місцевими фінансами (державний, внутрішній, зовнішній, громадський), розкривши особливості їхньої правореалізації;
- обґрунтувати ефективні юридичні механізми залучення інститутів громадянського суспільства до процесів планування та безпосереднього контролю за використанням місцевих фінансів;
- проаналізувати міжнародний досвід правового регулювання фінансового контролю на місцевому рівні (зокрема країн Європейського Союзу) та визначити можливості його адаптації в Україні;

– розробити конкретні науково обґрунтовані напрями та пропозиції щодо вдосконалення вітчизняного законодавства і підвищення ефективності правових механізмів фінансового контролю на місцевому рівні.

Об’єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі правового регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами.

Предметом дослідження є правове регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами.

Методологічну основу дослідження складає комплекс загальнонаукових та спеціальних методів пізнання правових явищ, зокрема поєднуючи логічний та історико-правовий методи було досліджено правову доктрину та наукові підходи щодо поняття, змісту і особливостей фінансового контролю (підрозділ 1.1., 1.2.). За допомогою методу економіко-правового аналізу було здійснено юридичну оцінку тих економічних явищ, які стосуються впливу ефективності фінансового контролю на формування дохідної частини бюджету та стану фінансової безпеки держави (розділ 2). Використовуючи системно-структурний метод було досліджено систему суб’єктів, які відповідальні за здійснення фінансового контролю (підрозділ 1.3, 2.3.). Використання формально-юридичного методу дало можливість здійснити аналіз змісту норм Конституції України, Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та інших нормативно-правових актів, що регламентують місце і роль фінансового контролю у забезпеченні фінансової дисципліни (розділ 1). В свою чергу порівняльно-правовий метод відіграв важливу роль під час співставлення законодавства ЄС, різних міжнародних угод та правових норм у фінансовій сфері з метою імплементації їх у національному законодавстві (підрозділ 3.1., 3.2.).

Нормативно-правову основу дослідження становлять Конституція України, нормативно-правові та підзаконні акти, що визначають фінансову сферу, податкову, бюджетну та банківську політику України, рішення та

висновки Конституційного Суду України.

Емпіричною основою дослідження є статистичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України та Державної податкової служби України, аналітичні записки тощо.

Наукова новизна полягає в тому, що дисертація є комплексним дослідженням теоретичних проблем правового регулювання та практичних аспектів реалізації фінансового контролю за місцевими фінансами. У дисертації обґрунтовано низку важливих положень для фінансового права та практики реалізації державної податкової, бюджетної, банківської політики, а саме:

уперше:

- обґрунтовано концепцію триєдиної трансформації системи муніципального фінансового контролю в Україні, яка, на відміну від існуючих фрагментарних підходів у доктрині фінансового права, передбачає одночасну та взаємопов'язану синхронізацію її нормативно-правового, інституційно-кадрового та цифрового просторів. У межах розробленої концепції доведено правову необхідність подолання деструктивного функціонального паралелізму та усунення розірваності єдиного контрольного циклу між Державною казначейською службою України (превентивний контроль), Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою України (ретроспективний контроль) шляхом розробки та ухвалення профільного базового закону, що закріпить уніфіковані процесуальні стандарти моніторингу місцевих фінансів;

- розроблено та юридично обґрунтовано процесуальний алгоритм імперативної інституціоналізації результатів громадського (соціального) контролю у сфері місцевих фінансів. На засадах муніципальної демократії запропоновано нормативно-правове впровадження обов'язку органів місцевого самоврядування надавати офіційну, вмотивовану правову відповідь на кожную експертну пропозицію інститутів громадянського суспільства;

удосконалено:

- правові механізми взаємодії та координації суб'єктів фінансового контролю за місцевими фінансами. Обґрунтовано необхідність ухвалення базового Закону України «Про фінансовий контроль у сфері місцевих фінансів» (або внесення цільових змін до Бюджетного кодексу України та Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»), що дозволить подолати інституційний паралелізм, чітко розмежувати превентивні заходи Державної казначейської служби та ретроспективний аудит Рахункової палати й Держаудитслужби, ліквідувавши колізії між нормами бюджетного та адміністративного права;

- підходи до розуміння правової природи фінансового контролю діяльності органів місцевого самоврядування в контексті дотримання конституційного принципу презумпції правомірності рішень муніципальних органів та вимог Європейської хартії місцевого самоврядування.

- форми та юридичний інструментарій соціального (громадського) фінансового контролю. Доведено, що ефективність цивільного нагляду безпосередньо залежить від нормативного закріплення індикаторів результативності відповідно до міжнародних стандартів та інтеграції інструментів електронної демократії (цифрових платформ відкритого доступу, петицій, запитів), які забезпечують безперервний превентивний моніторинг використання бюджетних ресурсів.

- правові засади та організаційну структуру муніципального фінансового контролю в Україні шляхом адаптації європейських стандартів (зокрема досвіду Республіки Польща). Обґрунтовано доцільність модернізації системи контролю через запровадження автономних субрегіональних суб'єктів-регіональних палат аудиту (або аудиторських комітетів).

дістали подальшого розвитку:

- періодизацію історико-правового становлення та розвитку фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні, у межах якої виділено шість концептуальних етапів: 1) давньоруський (X–XIII ст.); 2) дореформений (XIII ст. - 1864 р.); 3) період земської реформи (1864–1917 рр.); 4) радянський

централізований (1918–1990 рр.); 5) етап становлення незалежного фінансового контролю (1991–2000 рр.); 6) кодифікація та систематизація (2001–2010 рр.); 7) децентралізація та цифрова трансформація (2010 р. - дотепер). Це дозволило виявити історичні закономірності формування контрольних функцій на місцевому рівні;

- науково-теоретичне розуміння фінансового контролю як універсального правового стабілізатора у системі публічних фінансів, що трансформується в умовах децентралізації влади. Досліджено еволюцію правових поглядів на його сутність – від фіскально-репресивного інструменту до превентивно-аудиторської системи, орієнтованої на стратегічний аналіз, ризик-менеджмент та забезпечення суспільної користі від використання кожної одиниці публічних ресурсів;

- компаративно-правове дослідження зарубіжних моделей реалізації європейських стандартів фінансового контролю на прикладі Польщі (диференційована модель), Литви (управлінсько-аудиторська) та Румунії (централізована аудиторська). Визначено межі правомірного державного втручання у фінансову діяльність громад за критерієм законності, що дозволяє гармонізувати національне законодавство із міжнародними стандартами аудиту без порушення фінансової автономії ОМС;

- обґрунтування трирівневої моделі муніципального фінансового контролю (державний зовнішній, внутрішній інституційний та громадський контроль), що реалізується у взаємозв'язку всіх часових форм (попередній, поточний, ретроспективний). Доведено, що стратегічним вектором розвитку цієї системи є перехід до програмно-цільового бюджетування, орієнтованого на кінцевий результат, разом із комплексним оновленням кадрового потенціалу та впровадженням єдиної цифрової інфраструктури.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що висновки та пропозиції, вироблені у результаті дослідження можуть бути використані у:

- *науково-дослідній сфері* – запропоновані положення та пропозиції

можуть бути основою для проведення подальших наукових досліджень у сфері фінансового контролю за місцевими фінансами.

– *правотворчій діяльності*– при розробці проєктів нормативно-правових актів, які визначають основні напрями формування та реалізації системи фінансового контролю на місцевому рівні.

– *освітньому процесі* – під час викладання дисциплін фінансово – правового циклу, а саме при підготовці навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Правове забезпечення фінансової безпеки».

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У науковій статті «Порівняльна характеристика нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами», опублікованій спільно з А. Ю. Бабенком, автором встановлено, що забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами – це форма адміністративно-управлінської діяльності у фінансово-бюджетній сфері, пов’язана з реалізацією повноважень органів публічного управління у співпраці з інституціями громадянського суспільства, спрямована на забезпечення законності, прозорості та підзвітності формування, розподілу й використання публічних фінансових ресурсів на місцевому рівні, а також на досягнення збалансованості між фінансовою автономією територіальних громад і необхідністю державного нагляду в межах, визначених законом.

У науковій статті, підготовленій спільно із науковим керівником М. В. Глух «Теоретико-правові засади фінансового контролю за місцевими фінансами», автором обґрунтовано, що аналіз теоретико-правових засад фінансового контролю за місцевими фінансами свідчить про наявність низки проблем, пов’язаних із недосконалістю законодавчого регулювання, відсутністю належної координації між контрольними органами, недостатнім

рівнем кадрового, організаційного та методологічного забезпечення. Авторів належить пропозиція про те, що модернізація системи муніципального фінансового контролю має здійснюватися шляхом удосконалення законодавства, оптимізації функцій контрольних органів, цифровізації процесів моніторингу та запровадження ефективних механізмів відповідальності.

У тезах доповіді «Теоретико-правові засади фінансового контролю за місцевими фінансами в системі забезпечення фінансової безпеки держави», опублікованих спільно з К. В. Саввопулом, автором встановлено, що фінансовий контроль за місцевими фінансами є невід’ємним елементом системи забезпечення фінансової безпеки держави, що поєднує у собі правові, інституційні та організаційні механізми впливу на бюджетні процеси.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Апробація результатів дослідження. Результати проведеного дослідження доповідалися і обговорювалися на засіданні кафедри фінансового та податкового права Державного податкового університету. Окремі положення було оприлюднено автором на 4 міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: VII Міжнародна науково-практична конференція «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», м. Ірпінь, 03 квітня 2025 року; VIII Міжнародна науково-практична конференція «Правові засади організації та здійснення публічної влади», присвячена світлій пам’яті доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова. м. Хмельницький, 16 травня 2025 року; Всеукраїнський науково-практичний круглий стіл присвячений 30-річчю Навчально-наукового інституту права. Захист прав людини в Україні в умовах воєнного стану, м. Ірпінь, 08 жовтня 2025 року; VIII Міжнародна науково-практична конференція

«Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», тема року: «Сучасний міжнародний правопорядок та міжгалузеві правові процеси». м. Ірпінь, 2 квітня 2026 року.

Публікації. Основні положення дисертації викладено у 7 публікаціях, включаючи 4 статті у фахових виданнях з юридичних наук та 3 тезах доповідей у збірниках матеріалів міжнародних науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації зумовлені метою, завданнями і предметом дослідження. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, поділених на дев'ять підрозділів, висновків до кожного розділу та загальних висновків до роботи, списку використаних джерел (203 найменування на 25 сторінках) та 1 додатку на 2 сторінках. Загальний обсяг роботи становить 199 сторінок, з яких основний текст – 172 сторінки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ

1.1. Теоретико-правові підходи до поняття фінансового контролю в системі публічних фінансів

Фінансовий контроль у системі публічних фінансів є однією з базових категорій фінансового права, що визначає ефективність функціонування державних інституцій та рівень довіри суспільства до них. Його значення виходить далеко за межі суто технічних процедур перевірки та аудиту, адже він виконує роль гаранта законності, прозорості та цільового використання бюджетних коштів. У сучасних умовах фінансовий контроль стає важливим елементом забезпечення стабільності економіки, формування фінансової дисципліни та запобігання корупційним проявам. Саме тому теоретико-правове осмислення його сутності та функцій є необхідним для побудови ефективної моделі управління публічними фінансами.

В умовах європейської інтеграції України актуальність дослідження фінансового контролю значно зростає. Гармонізація національного законодавства з міжнародними стандартами, зокрема вимогами Європейського Союзу, потребує чіткого визначення поняття фінансового контролю, його принципів та інституційних форм. Сучасні реформи бюджетної системи, впровадження програмно-цільового методу, розвиток електронного урядування та цифровізація фінансових процесів створюють нові виклики для правового регулювання. Відсутність єдиного підходу до визначення фінансового контролю ускладнює його практичне застосування, породжує правову невизначеність та знижує ефективність діяльності контролюючих органів. Тому теоретико-правове дослідження цього інституту є передумовою для формування узгодженої концепції розвитку фінансового права.

З практичної точки зору фінансовий контроль у системі публічних фінансів є не лише інструментом державного управління, а й важливим елементом демократичного процесу. Він забезпечує баланс між владою та громадянським суспільством, створює умови для прозорості та підзвітності органів влади, а також сприяє раціональному використанню фінансових ресурсів. В умовах воєнних та післявоєнних трансформацій України його значення набуває особливої ваги: контроль за використанням міжнародної допомоги, відновлення економіки та запобігання корупції стають ключовими завданнями держави. Саме тому дослідження теоретико-правових підходів до поняття фінансового контролю є актуальним як у науковому, так і в практичному вимірі, адже воно формує основу для побудови сучасної та ефективної системи публічних фінансів.

Питання теоретико-правового осмислення поняття та змісту фінансового контролю неодноразово ставало предметом дослідження вітчизняних учених, зокрема представників адміністративного права. Так, у монографії «Адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні: теорія та практика» В. А. Бортняк наголошує на необхідності вдосконалення адміністративно-правових механізмів реалізації фінансового контролю. Автор пропонує створити муніципальний аудиторський комітет як дорадчий орган, що забезпечуватиме методологічний супровід та інформаційно-аналітичну підтримку внутрішнього фінансового контролю органів місцевого самоврядування, а також підприємств і установ комунальної форми власності. Крім того, науковець акцентує увагу на доцільності запровадження внутрішніх контрольних підрозділів у державних органах та органах місцевого самоврядування, які розпоряджаються державними та місцевими фінансами [13].

У дисертаційному дослідженні «Адміністративно-правове регулювання фінансового контролю в Україні» В. М. Прасюк здійснив системний аналіз засад адміністративно-правового регулювання державного фінансового контролю відповідно до чинного законодавства. Автор виокремив ключові

проблеми правового регулювання та практики його застосування, а також запропонував напрями вдосконалення законодавства у цій сфері. Важливим результатом роботи стала авторська дефініція фінансового контролю, яка визначає його як публічну діяльність, регламентовану спеціальними нормами права та здійснювану органами публічного адміністрування, включно зі спеціалізованими державними органами фінансового контролю. Така діяльність спрямована на забезпечення законності, раціональності та ефективності управління публічними фінансовими ресурсами, а також на виявлення, усунення та запобігання фінансовим правопорушенням найбільш дієвими способами [120, с. 2].

Свою наукову позицію щодо адміністративно-правового статусу органів бюджетного контролю висловила О. В. Герман у праці «Адміністративно-правовий статус органів бюджетного контролю як суб'єктів публічної адміністрації». Дослідниця доводить, що найбільш чітко на нормативному рівні врегульовані повноваження Державної аудиторської служби України у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства. Вона підкреслює, що нормативно закріплені форми взаємодії цього органу охоплюють співпрацю як з вищими органами державної влади, так і з органами місцевого самоврядування, іншими органами бюджетного контролю, правоохоронними органами та судами. Окрім того, аналіз завдань і повноважень дозволяє визначити Міністерство фінансів України як суб'єкта, наділеного найбільшими координаційними можливостями у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства [31, с. 4].

О. О. Добрянська здійснила дослідження правового регулювання фінансового контролю у сфері митної справи [48], тоді як О. М. Резнік у роботі «Адміністративно-правові засади діяльності правоохоронних органів із забезпечення фінансово-економічної безпеки України» уточнив поняття фінансово-економічної безпеки та визначив її ознаки як складової національної безпеки. Автор наголошує, що економічна безпека є елементом національної безпеки, а фінансова – невід'ємною частиною економічної

безпеки. Він пропонує об'єднати ці поняття в єдину категорію «фінансово-економічна безпека», зміст якої має охоплювати також перелік суб'єктів, що здійснюють захист держави від внутрішніх і зовнішніх загроз [135].

І. В. Козачок [68] розробила концепцію формування теоретико-методологічних засад контролю органів місцевого самоврядування в умовах сталого розвитку. Органи місцевого самоврядування, на думку дослідниці, слід розглядати як повноцінні органи публічної влади, що здійснюють широкий спектр управлінських функцій. Серед них особливе місце займає контрольна функція, яка забезпечує дотримання законності, ефективність використання ресурсів та прозорість діяльності на місцевому рівні. Контроль тут не є другорядним елементом, а виступає рівнозначним інструментом управління поряд із функціями державних органів, що підтверджує його системоутворююче значення для розвитку публічного управління.

Запропонована концепція включає кілька взаємопов'язаних структурних складових, які дозволяють комплексно осмислити природу та зміст контрольної функції органів місцевого самоврядування. По-перше, це аналіз генези реалізації контрольних повноважень, що передбачає дослідження історичних етапів становлення та розвитку контрольної діяльності на місцевому рівні, а також визначення обсягу компетенції органів самоврядування у цій сфері. Такий підхід дає змогу простежити еволюцію контрольної функції та зрозуміти її сучасне місце в системі публічного управління.

По-друге, концепція передбачає дослідження видів та особливостей державного контролю як різновиду публічного контролю. Це дозволяє встановити правові категорії, що характеризують контрольну діяльність органів місцевого самоврядування, та визначити її специфіку порівняно з державним контролем. По-третє, важливим елементом є виокремлення закономірностей та особливостей фінансового контролю органів місцевого самоврядування, який розглядається як складова публічного контролю. Саме фінансовий контроль забезпечує раціональне та законне використання

бюджетних коштів, сприяє підвищенню ефективності управління місцевими фінансами та формує основу для сталого розвитку територіальних громад.

Варто звернути увагу й на дослідження представників економічної науки, які аналізували проблематику фінансового контролю. Так, у дисертації Х. І. Іваськевич розглянуто теоретико-методичні та організаційні засади внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ. Авторка запропонувала низку практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності його реалізації в сучасних умовах, удосконалила методичні підходи до оцінювання внутрішнього контролю із застосуванням економіко-математичних методів, встановила залежність між результатами контролю та дефіцитом бюджетів. Крім того, було модернізовано методику оцінки ефективності внутрішнього фінансового контролю шляхом визначення оптимальної структури видатків зведеного бюджету України за функціональною класифікацією, що дало змогу окреслити пріоритетні напрями вдосконалення ризико-орієнтованого відбору для проведення фінансових інспекцій [61]. Авторці вдалося не лише поглибити методологічні засади цього процесу, а й запропонувати інноваційні підходи до його оцінювання з використанням економіко-математичних методів. Встановлення залежності між результатами контролю та дефіцитом бюджетів, а також модернізація методики визначення оптимальної структури видатків зведеного бюджету України дозволили окреслити нові пріоритети у сфері фінансового контролю. Практичний результат дослідження полягає у вдосконаленні ризико-орієнтованого відбору для проведення фінансових інспекцій, що сприяє підвищенню ефективності управління бюджетними ресурсами та забезпеченню їх раціонального використання

Економісти В. В. Волкова та Н. І. Волкова підкреслюють, що в сучасних умовах особливого значення набуває формування фінансів місцевих органів влади. На їхню думку, Україні потрібні нові підходи до організації місцевих фінансів, модернізація ключових елементів фінансової системи органів самоврядування в умовах урядових реформ і децентралізації ресурсів. Це

передбачає вдосконалення методів використання фінансових ресурсів територіальних громад різних рівнів, зміни у податковому та бюджетному законодавстві, а також у міжбюджетних відносинах. Усе це зумовлює необхідність поглиблених досліджень у сфері місцевих фінансів [22, с. 14].

І. Р. Данчевська у своїй праці, присвяченій державному фінансовому контролю використання коштів місцевих бюджетів, зазначає, що попри значну кількість суб'єктів контролю, рівень фінансової дисципліни залишається низьким. Науковиця наголошує, що ефективність контролю залежить від його комплексності, якості на всіх етапах та своєчасності реагування органів влади на виявлені порушення. Вона підкреслює необхідність не лише фіксації фактів нецільового використання коштів, а й їх попередження та профілактики, що має стати основою результативності державного фінансового контролю на місцевому рівні [40].

А. М. Любенко, досліджуючи трансформацію контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки відповідно до міжнародних стандартів, виділяє ключові пріоритети розвитку національної системи контролю. Серед них – прозорість контрольних повноважень щодо збереження державної власності та використання бюджетних коштів, підвищення фінансової дисципліни, послідовна реалізація принципу цільового використання ресурсів, а також стандартизація та уніфікація процедур контролю [86, с. 44].

У сфері фінансового права варто згадати позицію Л. К. Воронової, яка визначає фінансовий контроль як «особливий вид фінансової діяльності держави, що полягає у спостереженні, перевірці та оцінюванні законності, доцільності й ефективності формування, розподілу і використання фінансових ресурсів» [27, с. 112]. На її думку, він є невід'ємною складовою фінансової діяльності, спрямованої на забезпечення фінансової безпеки та дисципліни.

Протилежної точки зору дотримується М. П. Кучерявенко, який розглядає фінансовий контроль як особливу форму правового впливу, що забезпечує реалізацію фінансово-правових норм у процесі здійснення

фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування [81]. Такий підхід акцентує увагу на перевірочній функції контролю, а не лише на його регулятивному аспекті.

Отже, аналізуючи наведені наукові позиції, можна зробити висновок, що у фінансовому праві існують різні підходи до визначення сутності фінансового контролю. Так, перша концепція наголошує на управлінсько-організаційній складовій контролю, тоді як друга - на його перевірочній та правозастосовчій функції. Узагальнюючи, можна стверджувати, що фінансовий контроль є багатограним явищем, яке поєднує як елементи фінансової діяльності, так і механізми правового впливу, а його комплексне розуміння дозволяє забезпечити ефективність фінансової системи та дотримання принципів законності у сфері публічних фінансів.

Дослідники трактують фінансовий контроль як інструмент реалізації фінансової політики, спрямований на забезпечення дотримання бюджетної дисципліни, недопущення зловживань і нецільового використання коштів публічних фінансів, де підкреслюють превентивну роль контролю, що полягає у запобіганні фінансовим правопорушенням на ранніх стадіях бюджетного процесу.

Досліджуючи сутність фінансового контролю, О. П. Кириленко характеризує його як невіддільний компонент менеджменту у фінансовій сфері. Дослідниця розглядає цей процес як специфічну діяльність, спрямовану на ревізію коректності вартісного розподілу ВВП (валового національного продукту), а також моніторинг процесів формування й цільового використання централізованих і децентралізованих грошових фондів [63, с. 69].

Група інших українських фахівців, зокрема С. І. Юрій, В. І. Стоян та М. Й. Мац, теж солідаризуються з думкою про вагоме значення контролю в архітектурі фінансового менеджменту. На їхнє переконання, він охоплює нагляд за чітким дотриманням нормативно-правових актів у сфері економіки під час акумулювання та розподілу фінансових ресурсів, а також включає

аналіз продуктивності комерційних операцій та оцінку раціональності витрачання коштів [171, с. 382].

У свою чергу, Л. А. Савченко у дисертаційній праці, присвяченій правовим аспектам фінансового контролю в межах нашої держави, пропонує двосторонній підхід до його осмислення. Вона зазначає, що такий контроль є перманентним супутником життєдіяльності суспільства та базовою функцією інститутів державної влади, оскільки він покликаний верифікувати правомірність ухвалених рішень. Ефективне керівництво процесами неможливе за відсутності зворотного зв'язку щодо дотримання законодавчих норм, який і забезпечується інструментами контролю. Ключове завдання у цьому контексті полягає у визначенні того, чи було залучено весь наявний інструментарій для втілення управлінських рішень, чи створено належне підґрунтя для їх реалізації, а також у виявленні деструктивних помилок і розробці механізмів їх нівелювання [138, с. 114].

Аналізуючи фінансовий контроль крізь призму його функціонального призначення, варто звернути увагу на позицію Є. В. Калюги. У своїх наукових розвідках дослідниця акцентує, що базисом фінансового контролю є безпосередньо контрольна функція, яка закладена у самій природі фінансів, і він діє як один із ключових чинників забезпечення безперервного суспільного відтворення [62].

Вельми неординарною є аналітика А. В. Хомутенко, яка розробила авторську типізацію наукових підходів до трактування дефініції фінансового контролю. Зокрема, вона виокремлює п'ять ключових детермінант: представники першої групи інтерпретують це поняття суто з позицій економічної теорії; друга група робить акцент на практичному втіленні контрольної функції; третя категорія дослідників ототожнює контроль із безпосередньою практикою наглядових структур; до четвертої належать автори, які обмежують коло контролюючих суб'єктів виключно державними інституціями; і, врешті-решт, п'ятий підхід трактує контроль як упорядкований комплекс процедур та операцій, спрямованих на ревізію

діяльності підприємств і організацій [158].

Для глибокого доктринально-правового вивчення наповнення та специфіки поняття «фінансовий контроль» ми вважаємо за доцільне зіставити різні теоретичні погляди та парадигми, оскільки більшість фахівців солідарні у визнанні його динамічного характеру.

Зокрема, В. М. Гаращук акцентує увагу на тому, що фінансовий контроль виступає стрижневим важелем менеджменту, який дає змогу оперативно корегувати управлінські процеси у разі фіксації будь-яких девіацій від наміченого курсу. Його виняткова роль пояснюється специфікою самого об'єкта дослідження – фінансово-господарськими відносинами, котрі становлять фундамент життєдіяльності будь-якого державного утворення [29, с. 87].

Цілком солідарною є й позиція А. О. Мухатаєва стосовно того, що місія фінансового контролю полягає у реалізації інформаційно-аналітичної функції як на загальнодержавному рівні, так і в межах окремого суб'єкта господарювання. Це дає можливість бачити комплексну архітектуру економічних процесів, здійснювати прогнозування, займатися стратегічним плануванням та вносити корективи у фінансово-виробничу діяльність [94, с. 123].

Дослідник наголошує, що фінансовому контролю (як і будь-якій іншій формі нагляду) іманентно притаманні такі риси, як регулярність, чітка векторність та глибокий моніторинг відомостей про стан справ на об'єкті. Водночас він виступає консолідуючим інструментом оцінки загального вектору управління і паралельно орієнтований на перевірку досягнення фінальних орієнтирів діяльності на конкретних об'єктах [94, с. 123].

Проводячи комплексний аналіз сутності фінансового контролю у царині публічного сектору, ми вважаємо за першочергове завдання визначити поточний стан, а також економіко-правову роль наглядових процесів для сфери державних фінансів. Окрім цього, необхідно детально з'ясувати архітектуру та специфіку функціонування системи управління фінансовими

ресурсами в Україні на нинішньому етапі, верифікувати продуктивність виконання його базових завдань та окреслити перспективні шляхи модернізації вітчизняного інструментарію контролю шляхом імплементації успішних світових практик.

Насамперед варто наголосити, що в умовах теперішніх реалій та чинного правового режиму воєнного стану ефективність моніторингу у царині публічних фінансів виступає базовим чинником для успішної реалізації наміченого державного курсу, підтримання фінансової стійкості країни, а також практичного втілення управлінських рішень, що ухвалюються уповноваженими структурами.

З огляду на це, видається обґрунтованим виокремити такі актуальні специфічні риси фінансового контролю на сучасному етапі:

1. Високий рівень динамічності. Ця ознака виражається в інтеграції всіх складників контрольного процесу, адже нормативна база, правосуб'єктність наглядових інституцій, а також інструментарій та підходи до здійснення перевірок повинні оперативно адаптуватися до викликів сьогодення, особливо під впливом воєнних чинників;

2. Недосконалість законодавчого регулювання. Сучасна правова екосистема є надміру розгалуженою та перевантаженою різноманітними підзаконними актами, значна частина яких містить норми бланкетного (відсилочного) характеру;

3. Суперечливість фінансово-правових приписів. Наявні правові колізії нерідко призводять до дублювання функціональних обов'язків та компетенцій різних державних інституцій, що функціонують у контрольно-фінансовій сфері;

4. Суттєвий масив правового вакууму (прогалин) у національному правовому полі.

У зв'язку з цим нагальною потребою є формування оновленої стратегії розвитку контролю фінансових процесів, орієнтованої на специфіку воєнного часу та майбутній період повоєнного відновлення. Ця концепція має

базуватися на детальному аналітичному обґрунтуванні шляхів оптимізації та спрощення наглядових методик, а також на модернізації організаційно-правового інструментарію.

Оцінюючи аналізоване явище з юридичної точки зору, ми схилиємося до висновку, що сутність і роль фінансового контролю зводяться до такого: нагляд у фінансовій сфері виступає гарантом практичної реалізації норм права, що безпосередньо позначається на рівні зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни та захисті фінансових інтересів держави; як представники академічної спільноти, так і практикуючі юристи сьогодні одноставно наголошують на пріоритетності створення комплексної програми модернізації вітчизняного фінансового законодавства із залученням передового світового досвіду та врахуванням специфіки воєнного стану; усунення деструктивних суперечностей у вітчизняному законодавстві та заповнення чинних правових вакуумів дозволить кардинально підвищити якісні та кількісні показники роботи контрольних органів на всіх ланках, а також відкрити шлях для успішної рецесії прогресивних закордонних моделей управління фінансами.

Підсумовуючи викладене, ми солідаризуємося з більшістю академічних підходів щодо трактування місії та змісту фінансового контролю на поточному етапі суспільного розвитку. Контроль у сфері фінансів сьогодні є фундаментальним і невіддільним компонентом державного менеджменту, дієвим важелем стабілізації макроекономічних процесів, запорукою фінансової стійкості країни та надійним підґрунтям для прозорого функціонування всієї системи публічних фінансів.

Здійснюючи компаративний аналіз різноманітних теоретичних підходів до класифікації функцій фінансового контролю, через які безпосередньо реалізується його практична сутність, доцільно констатувати специфіку кожної з них. Так, інформаційна функція базується на тому, що відомості, акумульовані під час перевірок, стають підґрунтям для ухвалення оптимальних управлінських рішень та вчинення конкретних дій посадовцями, що безпосередньо трансформує діяльність об'єкта контролю. Профілактична

функція орієнтована на детекцію деструктивних елементів у діяльності підконтрольних структур та формування алгоритмів їх мінімізації. Мобілізуюча функція спрямована на впровадження заходів, які зміцнюють фінансово-бюджетну дисципліну та інтенсифікують продуктивність господарювання. Реалізація аналітичної функції полягає у дослідженні передумов виникнення правопорушень, виявленні лакун у національному правовому полі та вивченні інструментів інтеграції прогресивних закордонних моделей. Своєю чергою, стабілізуюча функція, як базова, визначає ключові імпульси, що забезпечують ефективність розвитку господарських і фінансових правовідносин.

На наше переконання, архітектуру цих функцій варто доповнити ще одним самостійним елементом – «правовідновлювальною» функцією, зміст якої має полягати у розробці правових напрямів та інструментів захисту й реституції порушених прав фізичних і юридичних осіб.

Загальновизнано, що фінансовий контроль базується на принципах об'єктивності (реалізується суворо в межах чинного законодавства); незалежності (виключає фінансову або психологічну зацікавленість інспектора); відповідальності (передбачає обов'язок контролерів забезпечувати ефективність системи); всеохопності (прагне охопити всі пласти фінансово-виробничої діяльності); превентивності (апріорне здійснення перевірок задля упередження суттєвих відхилень від нормативів); регулярності (проводиться за заздалегідь визначеною періодичністю); дієвості (завжди завершується впровадженням реальних заходів реагування) та гласності (передбачає відкритість результатів перевірок для суспільства) [8; 38; 110; 137; 158].

Таким чином, фінансовий контроль є особливою формою діяльності, яку здійснюють органи державної влади та недержавні інститути з метою підтримки правомірності фінансової дисципліни, оптимізації руху централізованих і децентралізованих бюджетних потоків, а також визначення шляхів модернізації процесів розподілу й перерозподілу капіталу в країні [8;

38; 110; 137; 158].

Державний фінансовий контроль покликаний забезпечувати реалізацію фінансової стратегії країни (створення, затвердження та виконання бюджетних програм усіх рівнів, моніторинг фінансового стану казенних підприємств, установ, виконання зобов'язань перед бюджетом приватними суб'єктами, організація системи розрахунків, ведення облікових процесів і звітності). Цей вид контролю традиційно поділяють на загальнодержавний та відомчий (внутрішньосистемний) [8; 38; 110; 137; 158].

Ми цілком поділяємо позицію Ю. Ключо щодо того, що «фінансовий контроль є інтегральною та цілеспрямованою фінансово-правовою діяльністю, зміст якої полягає у верифікації реального стану справ на об'єкті контролю стосовно його господарської діяльності. Вона орієнтована на забезпечення законності, фінансової дисципліни та раціональності під час генерації, розподілу, володіння, експлуатації та відчуження активів для збалансованого соціально-економічного розвитку всіх учасників фінансових відносин» [44, с. 4].

Як справедливо акцентує згадана дослідниця, «вид контролю – це категорія, що відображає конкретну сторону функціонування окремих або всіх компонентів контрольної системи; він детермінується низкою маркерів, зумовлених структурою системи контролю і залежних від її суб'єктів, об'єктів та безпосередніх дій. Форма контролю – це категорія, яка демонструє порівняно ширший або вужчий інструментарій моніторингу та межі охоплення наглядовими діями конкретного процесу чи об'єкта» [44, с. 5].

У доктрині фінансового права на сьогодні сформувалося кілька ключових теоретичних напрямів щодо трактування об'єкта фінансового контролю:

1. Концепція суспільних відносин, яку обґрунтовують Л. К. Воронова та М. П. Кучерявенко [27; 81; 82]. Згідно з цим поглядом, фокусом контрольних дій виступають грошові зв'язки, що виникають безпосередньо під час оперування фінансовими ресурсами.

2. Підхід, сконцентрований на суб'єктах, якого дотримуються Б.Ф. Усач, Н.С. Вітвицька та І.Ю. Чумакова. Автори наголошують, що об'єктом є діяльність конкретних фізичних та юридичних осіб, оскільки вона нерозривно пов'язана з процесами акумулювання, розподілу та використання централізованих і децентралізованих грошових фондів [45; 149].

3. Теорія об'єктивної реальності, представлена у працях Ф.Ф. Бутинця, Н.І. Петренко та Н.М. Малюги. Вчені стверджують, що об'єкт контролю визначається через його щільну взаємодію із суб'єктом контрольних правовідносин, а не через конкретну специфіку чи вид його діяльності [15].

Слід підкреслити, що всебічне розкриття сутності державного фінансового контролю можливе лише через його детальну класифікацію. Кожна окрема категорія демонструє унікальні параметри й ознаки, відбиваючи специфіку реалізації функцій та повноважень уповноважених інституцій у межах цілісної системи.

Узагальнення теоретико-правових підходів до розуміння фінансового контролю в системі публічних фінансів дозволяє констатувати, що ця категорія є багатоаспектною за своєю правовою природою. У сучасній доктрині фінансового права фінансовий контроль розглядається не просто як сукупність перевірочних дій, а як фундаментальний інститут фінансового права, специфічний інструмент державного управління та невід'ємна стадія фінансової діяльності. Його правова сутність полягає у забезпеченні законності, цільового характеру, ефективності та прозорості формування, розподілу й використання централізованих і децентралізованих фондів коштів, що безпосередньо впливає на фінансову безпеку та стабільність усієї держави.

Дослідження еволюції наукових поглядів засвідчує зміну парадигми сприйняття фінансового контролю – від суто карально-фіскальної функції (виявлення порушень та покарання винних) до правоохоронної та сервісно-аудиторської моделі. Сучасний публічно-фінансовий контроль дедалі більше орієнтується на превенцію (запобігання фінансовим правопорушенням) та

оцінку ефективності (аудит ефективності). Це зумовлює інтеграцію в його правову структуру методів стратегічного аналізу та ризик-орієнтованого підходу, де головною метою стає не фіксація формальних відхилень від норм права, а забезпечення максимальної суспільної користі від використання кожної одиниці публічних ресурсів.

У системі публічних фінансів фінансовий контроль виконує роль універсального правового стабілізатора, який пов'язує воедино всі елементи фінансової системи – від державного та місцевих бюджетів до фінансів підприємств державного сектору. Через систему специфічних правовідносин він забезпечує реалізацію принципів гласності, підзвітності та відповідальності суб'єктів публічного права. При цьому теоретично обґрунтовано, що ефективність контролю залежить від чіткого розмежування повноважень між органами зовнішнього контролю (зокрема, Рахунковою палатою як вищим органом аудиту) та внутрішнього контролю (органами виконавчої влади та аудиту в системі самого управління), що мінімізує дублювання їхніх функцій.

На завершення, системно-структурний аналіз теоретико-правових підходів доводить необхідність подальшого вдосконалення законодавства у сфері публічних фінансів шляхом його гармонізації із міжнародними стандартами (зокрема, Лімською та Мексиканською деклараціями керівних принципів аудиту) [85, 178]. Перспективним напрямом розвитку доктрини є нормативне закріплення цифрових інструментів контролю та розширення правового статусу громадськості як суб'єкта цивільного контролю за публічними видатками. Реформування правового інституту фінансового контролю має відбуватися в напрямі створення єдиної, логічно завершеної та скоординованої системи, здатної оперативно реагувати на виклики динамічного фінансово-економічного середовища.

1.2. Історико-правові аспекти фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні

Місцеві фінанси відіграють ключову роль у формуванні фінансового потенціалу держави. Незважаючи на тривалу історію становлення фінансового контролю за місцевими фінансами, його правове регулювання в Україні залишається фрагментарним і недостатньо систематизованим. Відсутність цілісного підходу до організації контролю на місцях створює практичні труднощі в забезпеченні прозорості та ефективності використання бюджетних ресурсів. З огляду на це, дослідження історичних аспектів становлення фінансового контролю за місцевими фінансами є актуальним.

Особливої гостроти це питання набуває в умовах реалізації реформи децентралізації, яка суттєво розширила фінансову спроможність та автономію територіальних громад, але водночас виявила неготовність чинних контрольних механізмів забезпечити належний рівень відповідальності на місцях. Нині, коли значні обсяги фінансових ресурсів передані безпосередньо органам місцевого самоврядування, відсутність чіткої та несуперечливої законодавчої бази створює ризики неефективного використання бюджетних коштів, проявів корупції та дублювання функцій між різними суб'єктами контролю. Відтак, пошук оптимальної моделі контролю, яка б не пригнічувала місцеву ініціативу, але гарантувала фінансову дисципліну, є життєво необхідним для життєздатності всієї системи публічних фінансів.

Міжнародні партнери та донори, які спрямовують ресурси на відбудову регіональної інфраструктури, вимагають абсолютної прозорості та відповідності системи фінансового контролю стандартам INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів аудиту) та принципам Європейського Союзу. Без глибокого переосмислення історичного досвіду становлення вітчизняних фінансових інститутів та виявлення причин хронічних законодавчих прогалин неможливо побудувати ту суверенну, але зрозумілу для світу модель аудиту, яка дозволить ефективно інтегрувати українські

місцеві фінанси у європейський простір.

Аналіз історіографічних джерел дає підстави стверджувати, що система нагляду за фінансовою діяльністю держави має тривалу багатовікову історію становлення.

Для детального аналізу цієї проблематики першочергово необхідно розмежувати понятійно-категоріальний апарат, визначивши специфічні риси таких дефініцій, як «історичний аспект», «генезис», «періодизація» та «еволюція інституцій».

Під терміном «історичний аспект» слід розуміти пізнавальний процес, що спирається на загальну гносеологічну теорію, виступає невіддільним елементом теоретичного базису історичної науки і в поєднанні з історичною онтологією (філософією історії) відображає ментальне сприйняття минулого суспільством у конкретні епохи, зумовлюючи розробку експлікативно-інтерпретаційних моделей для історичних досліджень [59]. Інакше кажучи, це дослідження конкретного феномену чи процесу крізь призму часових координат його виникнення, трансформації та відповідних модифікацій на певному етапі суспільного поступу. У площині фінансового контролю цей підхід передбачає вивчення динаміки переформатування наглядових функцій у конкретно визначених часових межах.

Своєю чергою, генезис у науковому дискурсі трактується як ретроспективний опис витоків, формування, тривалого розвитку, структурних метаморфоз або (у деяких випадках) занепаду досліджуваних об'єктів [59; 193]. Тобто йдеться про закономірний процес зародження та подальшої еволюції певної системи, явища чи правового інституту, який охоплює всі фази його розбудови, розкриває внутрішній зміст цього процесу, а також передбачає вивчення тогочасних управлінських моделей, інструментів та ступеня впливу екзогенних (зовнішніх) чинників.

Сутність «періодизації» полягає в раціональній систематизації масиву емпіричних і теоретичних даних за хронологічним принципом, що здійснюється задля глибшого розуміння та верифікації мінливих станів

об'єктів дійсності. Цей метод базується на аналітичних спроможностях людського мислення класифікувати інформаційні потоки на якісно та кількісно споріднені групи, упорядковуючи їх за часовими та просторовими параметрами задля продукування нових теоретичних узагальнень. Періодизація слугує універсальним науковим інструментом для виявлення та фіксації динамічних змін в аналізованому об'єкті [193].

Поняття «еволюція інституцій» відображає теоретичні концепції щодо трансформаційних зрушень у соціумі, враховуючи їхні внутрішні закономірності та векторну спрямованість [193].

Зважаючи на викладені теоретичні дефініції, найбільш методологічно виправданим та науково обґрунтованим для завдань нашого дослідження вбачається застосування саме хронологічної періодизації розвитку фінансового контролю.

Витоки нагляду за господарською діяльністю тісно переплетені з появою перших систем обліку в стародавніх цивілізаціях, що виникли в долинах річок Ніл, Тигр та Євфрат, де фіксація даних спочатку здійснювалася на папірусі, а згодом – на паперових носіях. Зокрема, у період правління I та II династій у Стародавньому Єгипті (3400 – 2980 рр. до н.е.) з періодичністю в два роки проводився загальний перепис рухомого та нерухомого майна. За часів IV династії практику таких дискретних ревізій було модернізовано й замінено системою безперервного (перманентного) поточного обліку [51].

Водночас під час вивчення історичного виміру становлення фінансового контролю особливу увагу доцільно приділити конструктивному досвіду Німеччини. Хронологічний розвиток контрольно-фінансових інститутів у цій державі фокусується довкола двох ключових дилем: забезпечення реальної автономності органів контролю та визначення їхнього оптимального місця в системі поділу влади між інституціями виконавчої та законодавчої гілок [172].

В. Ф. Піхоцький визначає, що «історичний розвиток контролю демонструє те, що він виник не раптово, а як необхідна умова суспільної праці в забезпеченні засобами для існування всього суспільства». Автор також

виділяє наступні періоди становлення державного фінансового контролю: «Княжа доба (882–1240 роки), Гетьманщина (1649–1764 роки), Відродження національної державності (1917–1921 роки), Проголошення незалежної України (1991 рік – наш час)» [110].

Л. А. Савченко підкреслює, що історично виникнення грошових відносин, самих грошей приводить до виникнення специфічного об'єкта контролю – грошових ресурсів, це сприяло відокремленню фінансового контролю із контролю за ресурсами. З виникненням держави вагомішою стає і роль фінансів, які тепер визначаються як державні, а пізніше – публічні, відбувається формування державного апарату разом з спеціальними суб'єктами, що наділяються контрольними функціями і як наслідок, виникає фінансовий контроль [139, с. 239].

На думку багатьох дослідників виникнення даного поняття, первісні форми державного фінансового контролю почали з'являтися близько 4 тисяч років до н. е., саме тоді, коли стародавні рабовласницькі цивілізації розпочали створювати високоорганізовані держави, налаштовувати прості господарські процеси, почали проводити облік витрат та доходів, створювати капітал, збирати податки, а тому в таких умовах і почав зароджуватись фінансовий контроль, який був покликаний мінімізувати втрати від помилок та боротись з шахрайством [169].

Вперше про фінансовий контроль на території сучасної України згадують ще в X столітті. У цей період платежі на користь князів чи данина татарським ханам спочатку здійснювалися у натуральній формі, а згодом – у грошовій, що вже потребувало фінансового контролю та управління з боку влади [139, с. 241].

Найвідомішим і першим офіційним документом, у якому згадується існування органу державної влади, що здійснював фінансовий контроль у Київській Русі, є збірка правових норм «Руська правда» (1036–1037 рр.). Вказаний документ пов'язують з ім'ям Ярослава Мудрого, що уклав його, а також з його нащадками, які вносили до нього зміни. Згідно з описами, княжа

казна виконувала функцію сховища матеріальних цінностей, а також слугувала місцем надходження платежів і здійснення виплат. Основним завданням цієї установи було збирання податків і наповнення казни для забезпечення державних потреб і потреб самого князя, як головного розпорядника фінансів. З цією метою було створено три типи фінансових органів, відповідальних за стягнення матеріальних цінностей: 1) органи, що збирали податки; 2) органи, що стягували заставні збори; 3) органи, що стягували торговельні збори. У цей період розпорядником фінансових потоків був сам князь, тому публічні фінанси, в тому числі і місцеві фінанси, ототожнювалися з його особистими [142, с. 21].

Радикальні зміни в організації фінансової системи відбулися вже в епоху становлення російської імперії. У російській імперії XIX – початку XX ст. місцевим органом державного фінансового контролю були контрольні палати, які склалися з керуючого, старших і молодших ревізорів та їх помічників. Контрольні палати за фінансовими потоками тієї губернії, в якій вони знаходились, підпорядковувались Раді державного контролю [84, с. 183].

Управління та фінансовий контроль за місцевими фінансами, як і сам розвиток місцевих фінансів, припали саме на XIX століття. Чимало зусиль для цього доклали фінансисти М. М. Сперанський та В. А. Татаринов. У 1810 році М. М. Сперанський розробив фінансовий план, у якому вперше було закладено принцип незалежності публічного фінансового контролю. Вказаний підхід знайшов подальший розвиток у проєкті В. А. Татаринова, який у 1858 році подав імператору Олександру II пропозиції щодо організації бюджетної, касової та контрольної системи в російській імперії. Також у 1810 році за ініціативою М. М. Сперанського було засновано Головне управління ревізії державних рахунків. Вказаний орган було сформовано шляхом об'єднання кількох відомств: державної експедиції рахунків Сенату, департаменту з вирішення застарілих рахунків колишньої Ревізіон – колегії та рахункової експедиції департаменту водних комунікацій. Головне управління ревізії державних рахунків мало на меті перевіряти законність фінансових операцій

державних установ, а також виявляти, чи не залишаються кошти без руху і без урахування їх у складі Державного Казначейства. Загальне керівництво ревізією державних рахунків покладалося на Державного контролера. Управління було розділене на два департаменти, які здійснювали контроль у цивільній та військовій сферах. Їхня структура будувалася за принципом відповідності міністерствам, що розпоряджалися бюджетними коштами. При цьому, створення місцевих органів фінансового контролю не передбачалося, що значною мірою зводило діяльність управління до формального функціонування. 30 грудня 1836 року контрольне відомство Російської імперії отримало нову назву – Головне управління державного контролю, яка краще відображала його функціональне призначення. Проте вказані зміни не покращили якість фінансового контролю, адже фінансовий контроль проводився через формальні перевірки, що охоплювали далеко не всі фінансові документи. Як і раніше, на місцевому рівні контрольні органи не створювалися, а перевірки здійснювалися лише на рівні міністерств. Українські губернії, як і інші частини імперії, не мали власних установ фінансового контролю. Єдину, хоч і обмежену, контрольну функцію щодо руху коштів виконували рахункові відділення казенних палат [35, с. 210].

До 1866 року Державний контроль не мав власної розгалуженої територіальної мережі для проведення фінансового контролю за місцевими фінансами. У губерніях функції контролю виконували контрольні відділення при казенних палатах, заснованих ще у 1775 році. Після скасування полково-сотенного устрою та впровадження губернського адміністративно-територіального поділу в 1782–1783 роках, казенні палати почали діяти на територіях Слобідської, Лівобережної та Південної України. Зокрема, у 1782 році були створені казенні палати в Чернігівській і Новгород-Сіверській губерніях. У 1796 році, після утворення Малоросійської губернії, Новгород - Сіверську казенну палату ліквідували, а Чернігівська отримала назву Малоросійської і зберігала її до 1802 року. Після другого (1793 р.) та третього (1795 р.) поділів Польщі казенні палати почали функціонувати й у

новостворених губерніях Правобережної України. Наприклад, Волинська казенна палата була заснована у 1796 році [166, с. 168].

Казенні палати очолювали голови, які за посадовим статусом прирівнювалися до віце-губернаторів. У їхньому підпорядкуванні перебували місцеві казначейства та касові установи, функції яких обмежувалися прийманням, зберіганням і видачою грошових коштів [101, с. 67].

На початку 1827 року, казенним палатам було надано право вимагати від губернських правлінь та інших підзвітних органів необхідні фінансові документи, в тому числі настільні реєстри. З 1830 року за дорученням Міністерства фінансів казенні палати виконували як розпорядчі, так і облікові функції, а саме ведення поточної звітності, ревізії (контролю) рахунків, а також складання щорічного генерального звіту. Зокрема, остаточна перевірка й узагальнення фінансових звітів, яка здійснювалася на основі ревізії шнурових книг і завершувалася складанням генерального звіту, входила до компетенції контрольного відділення при казенній палаті. Законодавством також передбачалося право казенних палат здійснювати ревізію як власних рахунків, так і фінансової документації всіх губернських управлінь. Губернський контролер очолював контрольне відділення та мав чин радника та входив до складу загальної присутності казенної палати [104, с. 51].

У подальшому, на початку січня 1865 року, з метою впровадження сучасної системи документальної перевірки грошового обігу, були створені місцеві контрольні палати – спеціалізовані територіальні органи Державного контролю, які діяли незалежно від місцевої адміністрації. Спершу вони з'явилися у 12 губерніях Центральної Росії, зокрема в Одеській, Катеринославській та Таврійській. Із 1866 року такі установи почали створювати в інших губерніях та областях Російської імперії. Вказані установи не підпорядковувались місцевій владі, а були підзвітні виключно Державному контролеру, що забезпечувало їх незалежність і самостійність. Місцеві контрольні палати та їх керівники користувалися великою повагою серед населення. Їхня принциповість та сумлінна праця суттєво знизили рівень

фінансових порушень, які раніше були поширеними [98, с. 13].

Поміж іншого, у губерніях було запроваджено принцип єдності каси, а також нові правила документальної ревізії грошових потоків. Свою діяльність місцеві контрольні палати здійснювали на підставі «Тимчасового положення про місцеві контрольні установи» від 3 січня 1866 року та «Інструкції для контрольних палат і відділень» від 30 травня 1866 року [52, т. 5, с. 106].

Територіальні органи Державного контролю функціонували на колегіальних засадах. Очолював губернську контрольну палату керуючий, під керівництвом якого з числа його помічників і старших ревізорів формувалася загальна присутність [52, т. 2, с. 692]. Контрольні палати, як органи фінансового контролю, не підлягали ані нагляду губернатора, ані контролю губернських прокурорів, де такі були. Їхні основні завдання включали, по-перше, контроль за правильністю руху та збереженням грошових і матеріальних ресурсів, а по-друге, підготовкою пропозицій щодо вигідності або невикладності господарських операцій, незалежно від їхньої законності на рівні губернії. Для виконання першого завдання контрольні палати мали право проводити ревізії за книгами та оригінальними документами, що стосуються фінансових операцій казначейств, кас спеціальних зборів, матеріальних активів, а також готівки і цінних паперів, які зберігаються в казначействах, видаткових відділеннях і спеціальних касах, та затверджувати шнурові книги для ревізії. Земські установи не підлягали державному контролю і піддавалися ревізії лише власними виборними органами. Для перевірки рахунків управи та розгляду кошторисів в окремих містах утворювалися тимчасові ревізійні комісії, які формувалися з членів міської думи [98, с. 15].

Як наслідок, досить складно стверджувати, що у XIX столітті відбулися значні зміни в правовому регулюванні фінансового контролю за місцевими фінансами, адже цей період був скоріше етапом становлення системи місцевих фінансів, особливо під впливом земської реформи. Перед початком будь-яких реформ необхідно було сформувати саму основу для їх проведення. Хоча система контролю зазнавала певних реформ, система місцевих фінансів

перебувала в активному розвитку. Проте початок XX століття не став продовженням реформаторських змін у правовому регулюванні контролю в галузі місцевих фінансів ані для російської імперії, ані для українських земель. Російсько - японська війна, революція 1905–1907 років, корупція, бюрократія, а згодом революція 1917 року суттєво загальмували, а подекуди й повністю знівельювали реформаторські досягнення у сфері місцевих фінансів, започатковані у XIX столітті.

Напередодні революції 1917 року земські діячі наполягали на тому, що жодна урядова ревізія витрат земською організацією отриманих від держави коштів є неприпустимою, оскільки це було б образою для земства та громадськості. Таким чином, земські контрольні органи фактично контролювали себе самі [104, с. 52].

На українських територіях контрольні палати діяли в губернських центрах: Києві (1866–1919 рр.), Чернігові (1865–1920 рр.), Полтаві (1866–1919 рр.), Херсоні (1865–1919 рр.), Катеринославі (1865–1920 рр.), Харкові (1866–1919 рр.), Кам'янці-Подільському (1866–1918 рр.), Житомирі (1865–1919 рр.), Сімферополі (1865–1920 рр.). Окремі установи місцевого фінансового контролю також створювалися для нагляду за будівництвом і функціонуванням залізниць, зокрема на Харківсько – Миколаївській залізниці (1883 р.), Уманській гілці Південно-Західної залізниці (1888 р.), а також на Донецькій, Курсько – Харківсько - Азовській і Лозівсько - Севастопольській залізницях (1889 р.) [52, т. 5, с. 106].

Після падіння самодержавства Державний контроль був збережений Тимчасовим урядом упродовж 1917 року як окрема державна установа. Контролер мав ранг міністра та входив до складу уряду. Однак через брак професійної підготовки та політичні суперечності інституція втратила політичне значення. Після Жовтневого перевороту більшовиків Державний контроль було скасовано постановою Раднаркому від 18 (31) січня 1918 року. У травні 1918 року на його місці створили Народний комісаріат державного контролю, який у лютому 1920 року був реорганізований у Народний

комісаріат робітничо-селянської інспекції – орган, що функціонував на принципово нових ідеологічних та організаційних засадах. На підконтрольній радянській владі території України діяльність контрольних палат припинилася відповідно до постанови Народного комісаріату державного контролю УСРР від 15 березня 1919 року [52, т. 5, с. 106].

В подальшому, у період з 1930-х до 1980-х років у Радянському Союзі поняття місцевих фінансів поступово втрачало свою актуальність і майже не використовувалося ні в економічній літературі, ні в законодавчих актах, у багатьох випадках місцеві фінанси розглядалися як синонім місцевих бюджетів. У 1980-х роках відмова від командно-адміністративних методів управління та створення сприятливих умов для розвитку ринкової економіки стали чинниками суттєвих змін в економіці країни. Лібералізаційні процеси, які мали місце в Європі у 1980-х – на початку 1990-х років, позитивно вплинули на стан місцевих фінансів в Україні. Зокрема, виникла гостра потреба у глибокій трансформації бюджетної системи країни, а також з'явилися нові форми місцевих фінансів – позабюджетні й валютні фонди, розвиток комунальної власності тощо. 09 квітня 1990 року було прийнято союзний Закон «Про загальні засади місцевого самоврядування і місцевого господарства в СРСР», що став базисом для подальшого ухвалення в Україні 05 грудня 1990 року Закону «Про бюджетну систему України» та 7 грудня 1990 року – Закону «Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування». Прийняття вказаних нормативно-правових актів стало важливим кроком у відновленні інституту місцевого самоврядування в Україні, а також у розвитку місцевих фінансів та фінансового контролю за місцевими фінансами [51, с. 137]. Поміж іншого, доцільно наголосити, що питання управління та контролю за місцевими фінансами у вказаних нормативних актах не отримали чіткого закріплення.

Початковим етапом виникнення органів фінансового контролю в незалежній Україні стало ухвалення Закону «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» в 1993 році, який визначав права та обов'язки,

основні завдання контрольно-ревізійної служби щодо проведення державного фінансового аудиту, інспектування та перевірки державних закупівель [122].

28 червня 1996 року Верховною Радою України була прийнята Конституція України, в якій було визначено конституційний статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради України і здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України [71].

Також в Бюджетному кодексі України від 21.06.2001 року питання контролю за дотриманням бюджетного законодавства й відповідальності за його порушення регулювалось в окремому розділі V, де було визначено повноваження місцевих органів фінансового контролю. Так, у статті 114 визначено повноваження Верховної Ради АР Крим та відповідних місцевих рад щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства, зокрема щодо здійснення нагляду за реалізацією рішень рад щодо відповідних бюджетів, виконання інших функцій, визначених Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет. А у статті 115 визначено контроль за відповідністю затверджених бюджетів, розписів та кошторисів вимогам бюджетного законодавства здійснюється наступними органами: Рада міністрів АР Крим – контролює міські бюджети республіканського значення та районні бюджети автономії; обласні державні адміністрації – здійснюють нагляд за районними та міськими бюджетами міст обласного значення; міські державні адміністрації м. Київ та м. Севастополь – відповідають за контроль бюджетів районів у цих містах; районні державні адміністрації – контролюють бюджети міст районного значення, сіл, селищ та їх об'єднань; виконавчі органи міських рад – здійснюють контроль за бюджетами районів у складі міста, а також за сільськими, селищними та міськими (районного значення) бюджетами [84, с. 183].

9 грудня 2010 року Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» було ліквідовано Головне контрольно-ревізійне управління України та створено Державну фінансову

інспекцію України [127].

16 жовтня 2012 року на зміну застарілого Закону України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» прийшов Закон «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», який встановив організаційні та правові особливості здійснення державного фінансового контролю. Проте, варто зазначити, що прийняття даного нормативно-правового акту не сприяло зміні його попереднього змісту, адже навіть не було висвітлено таку дефініцію як «державний фінансовий контроль» та принципи, на яких він здійснювався. Водночас, у законі приділяється багато уваги центральному органу виконавчої влади, який відповідальний за здійснення державного фінансового контролю, основним його завданням, а також і методам здійснення контрольної діяльності. Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 року «Про утворення Державної аудиторської служби України» Державну фінансову інспекцію було реорганізовано в Державну аудиторську службу України [130].

У 2015 році було прийнято оновлений Закон України «Про Рахункову палату», стаття 1 якого трактувала, що Рахункова палата як колегіальний орган, здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної Ради України, підзвітна їй та регулярно інформує Верховну Раду про результати своєї роботи [129].

Незабаром, Кабінетом Міністрів України було прийнято ряд непослідовних рішень. Спочатку, 19 лютого 2020 року, ним було затверджено Положення про створення Офісу фінансового контролю [124] на зміну Державної аудиторської служби. Проте, даний орган проіснував лише декілька місяців і вже 20 травня того ж року, Кабінет Міністрів України прийняв постанову про ліквідацію Офісу фінансового контролю та відновлення діяльності Державної аудиторської служби [123].

В останній редакції Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» зазначається, що державний фінансовий контроль забезпечується центральним орган виконавчої влади,

який уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю[128].

М. В. Петричук виокремлює таку періодизацію розвитку фінансового контролю: Княжий період (882–1240 роки), Гетьманщина (1649–1764 роки), Українські землі під імперською владою (кін. XVII – поч. XX століття), Відродження національної державності (1917–1921 роки), Радянський період (1922–1991 роки), Становлення незалежної України (1991–1996 роки), Період реформування (1997–2009 роки), Інституційний розвиток (2010–2015 роки), Імплементация міжнародних стандартів та європейських норм (2016 рік – наш час) [106].

Так, І. П. Косарева, Г. О. Сукрушева виокремлюють наступні етапи становлення місцевих бюджетів та фінансового контролю за місцевими фінансами: 1) 1864-1917 рр. – відбулося становлення перших органів місцевого самоврядування – земств, було окреслено їхні функції та повноваження, сформовано напрями використання коштів земських бюджетів, визначено джерела доходів, а також розпочато формування і вдосконалення місцевої системи оподаткування та контролю; 2) 1918-1930 рр. – відроджено інститут місцевих фінансів і створено основи для функціонування місцевих бюджетів, нормативно врегульовано процеси формування бюджетів, їх функціонування, вдосконалено податкову політику, процедури бюджетного планування, механізми надання субсидій, структуру доходів і видатків, а також запроваджено принципи бюджетного регулювання; 3) 1930-1959 рр. – посилено адміністративно-командні методи управління, відбулося централізування бюджетної системи, зменшення ролі місцевих податків і зборів, місцеві бюджети були інтегровані до складу державного бюджету, зросла їх залежність від центрального фінансування, а перелік місцевих податкових надходжень було скорочено; 4) 1960-1990 рр. – поступово послаблювався централізований контроль, посилювались демократичні підходи в управлінні та контролі, розширено повноваження місцевих рад, налагоджено їх взаємодію з підприємствами на місцях, удосконалено

бюджетне законодавство, структуру доходів місцевих бюджетів, активізовано роль прибуткових платежів, змінено підхід до бюджетного процесу і запроваджено господарський розрахунок та нормативне планування; 5) 1990 р. – сьогодні – відновлено інститут місцевого самоврядування та зміцнено позиції місцевих рад, закладено правові основи бюджетних відносин, системи оподаткування та бюджетного регулювання, фінансового контролю на місцях, прийнято Бюджетний та Податковий кодекси, розпочато формування механізмів заохочення органів місцевої влади до збільшення доходів як місцевих, так і державного бюджетів [74].

М. В. Корягін виокремлює наступні основні етапи розвитку місцевих бюджетів та фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні: 1) 1864–1917 рр. – формування перших органів місцевого самоврядування (земств) та їхніх повноважень; 2) 1918–1930 рр. – відновлення місцевих фінансів, законодавче оформлення інституту місцевих бюджетів, упорядкування податків і бюджетних процедур, удосконалення структури доходів і видатків; 3) 1930–1959 рр. – централізація бюджетної системи, обмеження фінансової автономії місцевої влади, включення місцевих бюджетів до складу державного бюджету, скорочення місцевих податків; 4) 1960–1990 рр. – реформи в бік послаблення централізації, зміцнення ролі місцевих рад, впровадження нормативних методів планування; 5) з 1990 року до сьогодні – етап незалежності України, становлення правової бази (Бюджетний кодекс, Податковий кодекс), розширення повноважень місцевої влади, формування зацікавленості у збільшенні доходів. Кожен з етапів відображає зміни в соціально-економічних умовах, підходах до управління і ступені автономії місцевих бюджетів [73].

Отже, пропонуємо визначати наступні історичні етапи становлення фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні: 1) давньоруський етап (X–XIII ст.) – первинні форми фінансового контролю, коли фінансова система базувалася на натуральних податках та зборах, а фінансовий контроль здійснювався через княжу адміністрацію, зокрема через «княжу казну»; 2)

дореформений період (XIII ст. – до 1864 р.) – фінансовий контроль на місцях був слабким, здійснювався через губернаторське управління, основна увага зосереджувалася на зборі податків та забезпеченні надходжень до бюджету імперії; 3) період земської реформи (1864–1917 рр.) – створення земств – органів місцевого самоврядування з правом формування місцевих бюджетів, виникнення перших інститутів фінансового контролю на місцевому рівні; 3) радянський централізований етап (1918–1990 рр.) – повна централізація фінансів, місцеві бюджети інтегровані у загальнодержавні; 4) початок незалежного фінансового контролю (1991–2000 рр.) – формування правових засад місцевого самоврядування, поява нормативної бази для місцевого фінансового контролю, формування фінансових повноважень органів місцевої влади; 5) кодифікація та систематизація нормативно-правових актів, які регулюють проведення фінансового контролю (2001–2010 рр.); 6) етап децентралізації та цифрової трансформації (2010 – до сьогодні) – активізація місцевого самоврядування, цифровізація бюджетних процесів, впровадження інструментів громадського контролю [52, с. 104].

1.3. Інституціональна структура системи суб'єктів фінансового контролю за місцевими фінансами

Державний курс у сфері керівництва фінансовими ресурсами територіальних об'єднань в Україні акумулює в собі сукупність інструментів матеріального забезпечення та правового врегулювання функціонування інститутів місцевого самоврядування. Зазначена діяльність спрямована на задоволення колективних інтересів населення, оптимізацію процесу надання публічних послуг та нарощування внутрішніх резервів регіонального поступу. Базисом для практичного втілення цього курсу слугує інституційне поле, що створює нормативно-правові, розпорядчі та менеджерські передумови для продуктивного оперування локальними фінансовими комплексами. Структурними компонентами цього поля постають оптимізація стадій

бюджетного процесу, збалансоване володіння та оперування об'єктами комунальної власності, інтеграція наглядових засобів за цільовим та ефективним витрачанням грошових фондів, а також формування і реалізація фінансових планів на рівні муніципалітетів з урахуванням їхніх перспективних завдань. За таких обставин особливого значення набуває державна участь у підтримці стійкості й прогнозованості механізмів міжбюджетних відносин, застосуванні дієвих важелів допомоги дефіцитним громадам, а також створенні платформи для їхнього безперервного відтворення на засадах децентралізації, відкритості та контрольованості публічного капіталу.

Інституційне забезпечення виступає базовим структуротворчим чинником в організації сукупності публічних фінансів. Воно охоплює розгалужену мережу владних інституцій, державних установ та відомств, які функціонують у грошово-кредитній сфері, конструюють і реалізують фінансову стратегію, а також здійснюють моніторинг її дотримання. Першоосновою для проектування таких засад є загальнодержавна доктрина у секторі розпорядження бюджетними фондами, яка закладає базові орієнтири щодо їх продуктивного використання задля задоволення потреб населення. Головна місія цієї доктрини полягає у гарантуванні вивіреного, послідовного, паритетного, системного та доцільного наділення й переміщення грошових ресурсів між різними ланками бюджетного устрою. Подібний курс покликаний акумулювати матеріальні можливості для виконання завдань, покладених на органи місцевої влади, стимулювати розширення фінансової незалежності територіальних одиниць та забезпечувати необхідні пропорції бюджетного вирівнювання під впливом сучасних суспільно-економічних криз.

Забезпечення фінансової дисципліни на рівні територіальних громад та законності використання бюджетних коштів безпосередньо залежить від побудови чіткої системи органів контролю. Наукове дослідження правової природи та структури суб'єктів, які здійснюють такий контроль, не може обмежуватися лише переліком наявних державних відомств. Юридичний

аналіз цієї системи вимагає комплексного підходу, оскільки вона об'єднує не лише самі органи влади та місцевого самоврядування, а й нормативно-правове закріплення їхньої компетенції, меж відповідальності та правових форм взаємодії у сфері місцевих фінансів.

У сучасній юридичній науці існує кілька теоретичних підходів до розуміння сутності цієї системи суб'єктів. Прихильники класичного управлінського підходу розглядають її крізь призму адміністративно-правового статусу контролюючих органів, акцентуючи увагу на їхніх владних повноваженнях та вертикалі підпорядкованості. Натомість інституціональний підхід, який набуває все більшої актуальності, пропонує ширший погляд і трактує систему суб'єктів як сукупність державних та муніципальних інституцій, правовий статус яких постійно трансформується під впливом реформи децентралізації та адаптації українського законодавства до стандартів Європейського Союзу.

Систематизація цих теоретичних поглядів має важливе практичне значення, оскільки чинне законодавство України у цій сфері містить суттєві суперечності. На практиці це виявляється у дублюванні повноважень окремих органів, неузгодженості дій між державними аудиторськими структурами та органами місцевого самоврядування, а також у відсутності чітких законодавчих меж між зовнішнім державним контролем і внутрішнім фінансовим моніторингом громад. Відтак, теоретичне обґрунтування єдиних концептуальних підходів дозволить не лише впорядкувати понятійний апарат юридичної науки, а й розробити конкретні рекомендації для усунення прогалин у законодавстві.

У науковому дискурсі зазначається, що державний нагляд за муніципальними фінансовими потоками в умовах реформи децентралізації орієнтований на моніторинг бюджетної сфери, а також оцінку спроможності регіональних підрозділів виконавчої влади та інститутів самоврядування акумулювати необхідний для громад матеріальний базис; водночас цей процес націлений на виявлення резервних каналів бюджетних надходжень через

розробку управлінських рішень, що оптимізують нагляд за розподілом та витрачанням локальних фондів [41, с. 506].

Проектування та стабільна рота дієвого інструментарію перевірки використання грошових ресурсів місцевих бюджетів виступає базовим вектором загальнодержавного фінансового курсу. Моніторинг процесів розпорядження локальним капіталом, як і фінансово-контрольна діяльність загалом, покликаний гарантувати охорону прав та легітимних інтересів інститутів державної влади, органів муніципального управління, а також приватних осіб та господарюючих суб'єктів. Його головне призначення полягає у забезпеченні безперервного та продуктивного грошового забезпечення функцій, що покладені на державу та місцеву владу.

На сучасному етапі інститут контролю у сфері регіональних фінансів все ще проходить фазу реформаційного розвитку. Така тенденція зумовлена наслідками адміністративно-територіальної реформи, оновленням конституційного масиву норм, а також системною модернізацією інститутів публічного аудиту та місцевого оподаткування і бюджетування. Зазначені процеси актуалізують об'єктивну потребу в інтеграції модернових технологій фінансового нагляду, а також у деталізованому правовому розмежуванні компетенцій профільних контролюючих інституцій відповідно до актуальних трансформацій в економічній, політичній, бюджетній та юридичній площинах.

Обґрунтованим видається твердження А. Коваленка, відповідно до якого місцеві фінанси виступають безпосереднім об'єктом фінансово-контрольної діяльності, тоді як окремі елементи, що формують їхню структуру, становлять її предмет [66, с. 213].

У межах цього підходу заслуговує на увагу дефініція Л. А. Савченко, яка розглядає об'єкт фінансового контролю крізь призму фінансових та пов'язаних із ними господарських процесів підзвітних суб'єктів, стану їхнього внутрішнього моніторингу, а також через систему публічного капіталу й майна, що перебуває у державній або комунальній власності. Натомість предметом контрольних процедур дослідниця визначає конкретні прояви

фінансово-господарського функціонування підконтрольних одиниць, зокрема первинні фінансові й бухгалтерські документи, які фіксують рух грошових фондів [137, с. 23].

Зі свого боку, О. П. Литвин пропонує класифікувати ключові напрями здійснення фінансового контролю у сфері місцевих фінансів за такими позиціями: моніторинг процесів наповнення дохідної частини місцевих бюджетів; нагляд за правомірністю та доцільністю витрачання грошових коштів громад; контроль за процесами акумулювання та розподілу ресурсів позабюджетних і цільових локальних фондів; регулювання системи міжбюджетних взаємовідносин та надання трансфертів; оцінка продуктивності й результативності оперування муніципальними фінансами; контроль за обігом бюджетних ресурсів та місцевих активів у межах банківських і фінансово-кредитних інституцій; перевірка правового підґрунтя для встановлення та використання податкових пільг на місцях; профілактика й припинення правопорушень у фінансовій сфері як на загальнодержавному, так і на регіональному рівнях [83].

Узагальнюючи викладені наукові підходи, доходимо висновку, що чітке розмежування об'єкта та предмета контролю у сфері місцевих фінансів на основі деталізованої класифікації його ключових напрямів є фундаментальною умовою для подолання існуючої фрагментарності вітчизняного законодавства. Спираючись на доктринальні здобутки щодо сутності контрольних процедур, ми стверджуємо, що перехід від простого фіксації правопорушень до комплексного моніторингу - який охоплює як внутрішні бухгалтерські процеси, так і стратегічні напрями міжбюджетних відносин та ефективності використання комунального майна - дозволить сформувати цілісну і несуперечливу інституційну модель публічного контролю, здатну гарантувати фінансову безпеку та автономію територіальних громад в умовах децентралізації [33].

Запропонована структуризація ключових векторів моніторингу муніципальних фондів актуалізує необхідність чіткого термінологічного

розмежування суміжних правових категорій, які використовуються в доктрині права. Слід зауважити, що в наукових правових працях поширена думка, згідно з якою перелічені вектори фінансового нагляду за муніципальними фондами ототожнюються з його безпосередніми функціями. Проте, на наше переконання, таке трактування є методологічно вразливим. З позиції філософської доктрини, категорія «функція» (що походить від латинського *functio* – виконання, здійснення) відображає зовнішню форму прояву властивостей конкретного явища всередині певної системи зв'язків. За такого підходу навряд чи доцільно інтерпретувати сам контроль як форму вираження або прояв самого себе.

Враховуючи викладене, під функціями публічного фінансового контролю за місцевими фінансами варто розуміти законодавчо закріплені, систематизовані напрями імперативного та аналітичного впливу уповноважених суб'єктів на фінансово-господарську діяльність органів муніципальної влади, які виражають сутність і соціально-правове призначення контролю та спрямовані на забезпечення бюджетної дисципліни, законності, а також оптимізацію ресурсного потенціалу територіальних громад.

В Україні публічний фінансовий контроль за місцевими фінансами проводиться Міністерством фінансів України, Державною казначейською службою України, Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України.

Так, відповідно до статті 8 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» публічний фінансовий контроль охоплює нагляд за цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів, що проводиться Державною аудиторською службою. Вказаний контроль реалізується через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторинг процесів закупівель [128].

Поміж іншого, відповідно до пп. 4 п. 4 Положення про Державну аудиторську службу України Державна аудиторська служба України

проводить фінансовий контроль за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів [130].

Також згідно зі статтею 110 Бюджетного кодексу України, Міністерство фінансів проводить контроль за дотриманням бюджетного законодавства на всіх етапах бюджетного процесу як щодо державного, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів покладається на місцеві фінансові органи. Міністерство фінансів та місцеві фінансові органи мають право у встановленому порядку отримувати від центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ, організацій, банків та інших фінансових установ незалежно від форми власності пояснення, матеріали та інформацію, що стосуються складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та звітування про їх виконання [16].

Відповідно до пп.15 ч. 4. Положення про Державну казначейську службу України Державна казначейська служба проводить в рамках повноважень, встановлених законом, контроль за веденням бухгалтерського обліку надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складанням та поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності.

Також у Законі України «Про Рахункову палату» на жаль не визначено окремою статтею повноваження Рахункової палати в сфері фінансового контролю за місцевими фінансами чи будь - яких їх складових, проте із змісту інших статей випливає, що вказаний орган державної влади проводить вказаний контроль. Так, відповідно до статті 8 до завдань Рахункової палати України у сфері контролю за місцевими фінансами можна віднести:

- 1) проводить заходи публічного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо використання коштів бюджету держави, наданих місцевим бюджетам;
- 2) проводить заходи публічного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо використання коштів, отриманих до місцевих бюджетів від іноземних

держав, Європейського Союзу, іноземних фінансових установ, міжнародних організацій, донорських установ у вигляді кредитів (позик), грантів, допомоги; надходження і використання коштів місцевих бюджетів [129].

Варто підкреслити, що між вказаними вище органами, які здійснюють фінансовий контроль за місцевими фінансами існує взаємодія в межах їхніх повноважень. Зокрема, Державна казначейська служба України відповідає за розподіл державних коштів до місцевих бюджетів, тоді як Державна аудиторська служба контролює їхнє цільове використання. Крім того, Державна аудиторська служба надає консультаційну підтримку місцевим органам влади, які потребують допомоги у плануванні видатків на наступний рік та ефективному використанні коштів держави. Вказані консультації проводяться відповідно до методичних рекомендацій уряду та чинного законодавства, що дозволяє забезпечити належний контроль за місцевими бюджетами [130].

Проведення реформ на регіональному рівні нерозривно пов'язане із забезпеченням фінансової стійкості територій. Ефективність цього процесу безпосередньо залежить від якості правової організації державного фінансового контролю в регіоні та належної реалізації всіх його функцій.

Ключова проблема низької ефективності сучасної системи контролю на місцях полягає у відсутності чіткого законодавчого визначення правового статусу та ролі кожного контролюючого органу. Через відсутність чіткого розмежування сфер діяльності між суб'єктами контролю виникає нераціональний розподіл обов'язків, дублювання їхніх повноважень та паралелізм у роботі. Наприклад, попередній та поточний контроль під час казначейського обслуговування місцевих бюджетів покладено на Державну казначейську службу України, тоді як наступний (ретроспективний) контроль одночасно здійснюють Рахункова палата та Державна аудиторська служба. Такий підхід порушує цілісність єдиного контрольного процесу. Головними причинами цього є відсутність єдиної концепції розвитку фінансового контролю на місцевому рівні та відсутність базового закону, який мав би

визначити правові основи контрольної діяльності та усунути колізії при застосуванні окремих фінансово-правових норм.

У науці фінансового права виокремлюють дві основні моделі управління та контролю за виконанням місцевих бюджетів, які визначають розподіл повноважень між органами влади: відокремлену (дуальну) модель, що передбачає паралельне існування органів державного управління та територіального самоврядування, та інтегровану модель, яка базується на їхньому спільному функціонуванні. З огляду на сучасний соціально-економічний стан України, найбільш оптимальною є відокремлена децентралізована модель. Однак вона має низку недоліків, для усунення яких пропонується: здійснити перерозподіл повноважень між державними органами та інститутами цивільного суспільства; чітко розмежувати сфери діяльності, компетенцію та відповідальність між різними рівнями публічного управління із застосуванням принципу субсолідарності; посилити механізми зовнішнього і внутрішнього контролю шляхом прийняття відповідної державної концепції; забезпечити прозорість бюджетних процесів через подальше реформування системи управління публічними фінансами.

Цілком обґрунтованою є наукова позиція щодо модернізації діяльності контролюючих суб'єктів України через інтеграцію інструментів аудиту ефективності [6], а також впровадження систем стратегічного й оперативного планування наглядової діяльності. Практична реалізація цього підходу можлива за умови якісного підвищення рівня інформаційного супроводження муніципального контролю. Зокрема, йдеться про проектування спеціалізованої реєстраційної бази для зберігання та систематизації даних, доступ до якої не має обмежуватися лише вузьким колом користувачів. Такий інформаційний масив повинен відображати як процедурні аспекти самого аудиту ефективності, так і відомості про безпосередній об'єкт дослідження - місцеві бюджети, зокрема в частині правопорушень, що фіксуються під час їх виконання.

Акумуляовані відомості мають суттєве значення для різних суб'єктів

фінансового права, тому їх доцільно розподілити за окремими класифікаційними групами. Наприклад, в окрему категорію варто виділити інформаційні блоки щодо типових видів правопорушень, які вчиняються у процесі виконання місцевих бюджетів. Наявність таких систематизованих даних дозволить підвищити якість роботи як державних аудиторів (безпосередньо під час перевірок), так і посадових осіб фінансових органів (на етапі оперативного управління та виконання бюджету).

Суттєвим вектором модернізації правового механізму розпорядження бюджетними фондами виступає інтеграція інструментів громадського моніторингу в діючу систему бюджетного процесу, що є особливо актуальним для муніципального рівня. Базовою передумовою прогресивного поступу громадянського суспільства постає наявність та ефективна діяльність інституту соціального контролю, а також його гнучка адаптація до нових завдань та орієнтирів, що виникають у ході суспільної трансформації. Водночас у вітчизняних реаліях наразі відсутні належні правові та організаційні підвалини для адаптації зазначеного інституту до ринкових умов господарювання. Декларований соціальний вектор розвитку держави практично не реалізується повною мірою через суттєву руйнацію колишніх контрольних важелів суспільства. Альтернативної ж моделі громадського нагляду, яка б відповідала сучасним викликам, досі не вироблено, а зважаючи на специфіку розвитку публічних правовідносин, цей процес трансформації вимагатиме тривалого часу.

Як свідчить практика, у вітчизняному правовому середовищі заборонно-каральні заходи традиційно розглядаються як найбільш дієві інструменти наглядової діяльності. Проте повноцінний інститут соціального контролю має базуватися на сукупності засобів та методів превентивного й корегуючого впливу суспільства на деструктивні форми поведінки суб'єктів. Відтак, функціонування громадського нагляду може бути результативним лише за умови комплексного застосування його різноманітних правових механізмів із обов'язковим урахуванням природи самих деліктів та правопорушень. Іншими

словами, соціальний контроль постає як універсальний механізм забезпечення дотримання індивідами та інститутами влади усталених суспільних інтересів, правових приписів та морально-етичних норм [20].

Аналіз світового досвіду впровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес свідчить, що дієвим інструментом підзвітності органів управління перед суспільством виступає система критеріїв оцінки ефективності та результативності бюджетних видатків. Попри те, що зазначені індикатори часто не мають прямого законодавчого закріплення, у розвинених країнах функціонує розгалужена мережа авторитетних професійних інституцій, чиї методологічні рекомендації є обов'язковими для виконання всіма учасниками системи публічних фінансів. Ігнорування стандартів таких організацій тягне за собою суттєві репутаційні та фінансові ризики для муніципальних адміністрацій. Водночас звітність, сформована на основі цих показників, є цілковито відкритою, оприлюднюється у медіапросторі та стає об'єктом публічного дискурсу.

Участь громадськості у бюджетному процесі доцільно розглядати як правову форму взаємодії інститутів цивільного суспільства та суб'єктів владних повноважень. В основі цієї взаємодії лежать процедури узгодження та захисту законних прав та інтересів окремих громадян і соціальних груп на етапі планування бюджету. Ключовою передумовою для реалізації такого суспільного залучення є дотримання принципу бюджетної транспарентності. Це передбачає відкритість діяльності владних інституцій у сфері соціально-економічного розвитку, а також побудову такої моделі затвердження та виконання бюджету, яка дозволяє здійснювати незалежну експертизу та відкрите обговорення результативності урядової фінансової політики.

У сучасній практиці державного управління забезпечення відкритості та гласності процесу ухвалення рішень стало загальновизнаним стандартом. Відповідно до міжнародно-правових орієнтирів, концепція прозорого бюджету має ґрунтуватися на таких фундаментальних засадах: чітке нормативне розмежування повноважень та функцій між законодавчою і

виконавчою гілками влади у фінансовій сфері; відкритість усіх стадій розробки, затвердження та виконання бюджету, а також формування звітності; безперешкодний доступ представників громадськості до інформаційних масивів щодо бюджетного устрою та поточного бюджетного процесу; створення належних правових та організаційних умов для безпосередньої участі громадян у бюджетних процедурах.

Тенденція до посилення прозорості та розширення меж залучення громадськості до управління публічними коштами є характерною для більшості демократичних держав. У цьому контексті соціальні цільові програми постають як специфічний правовий та фінансовий інструмент акумулювання та витрачання бюджетних ресурсів задля нейтралізації найбільш гострих суспільних проблем, а їхнє практичне втілення розглядається як один із проявів реалізації державою своєї соціальної функції. Питання участі інститутів громадянського суспільства у бюджетному процесі були предметом детального наукового аналізу в працях Н. В. Винниченко [21. 22].

Громадська участь у процесі проектування та виконання соціальних цільових програм найчастіше реалізується у формі публічного моніторингу, обов'язковим правовим підґрунтям для якого є бюджетна відкритість, причому: за умови обмеженості чи конфіденційності інформації про реалізацію програм здійснення громадського нагляду стає практично неможливим; транспарентність дій розпорядників бюджетних коштів під час розробки та виконання програм дає змогу інститутам цивільного суспільства здійснювати дієвий превентивний контроль за владою, що мінімізує корупційні ризики та зловживання; забезпечення прозорості дозволяє в межах суспільного моніторингу об'єктивно оцінити та проаналізувати результати втілення соціальних програм, що створює підґрунтя для їх правового та організаційного вдосконалення, а також для більш раціонального використання публічного капіталу.

Підсумовуючи дослідження інституціональної структури системи суб'єктів фінансового контролю за місцевими фінансами, доходимо висновку,

що її збалансованість є визначальним фактором стабільності бюджетної системи територіальних громад в умовах децентралізації. На сучасному етапі правового розвитку вітчизняна модель контролю все ще страждає від інституційного паралелізму, неузгодженості функцій між державними аудиторськими структурами та казначейськими органами, а також відсутності профільного базового закону. Вирішення цих колізій потребує переходу до відокремленої децентралізованої моделі, де поряд із оптимізацією урядового контролю критично важливого значення набуває нормативно-правове оформлення та активізація фінансового контролю з боку громадськості.

Особливий акцент у межах модернізації цієї системи має бути зроблений на інституціоналізації соціального (громадського) контролю як невід'ємного елемента підзвітності публічної влади. Громадський фінансовий контроль, що реалізується через механізми суспільного моніторингу соціальних цільових програм та експертизи виконання бюджетів, виступає дієвим превентивним інструментом мінімізації корупційних ризиків та підвищення ефективності витрачання комунальних ресурсів. Проте його повноцінне функціонування в Україні стримується зруйнованістю колишніх і несформованістю нових правових засобів цивільного нагляду. Практична реалізація цього потенціалу можлива лише за умови забезпечення абсолютної бюджетної транспарентності, законодавчого закріплення індикаторів результативності за міжнародними стандартами та створення цифрових реєстраційних систем зберігання фінансової інформації, відкритих для суспільного аналізу. Відтак, інтеграція інститутів громадянського суспільства у загальний контур суб'єктів фінансового контролю є стратегічним вектором забезпечення реальної фінансової автономії та безпеки місцевого самоврядування.

Висновки до розділу 1

Узагальнення теоретико-правових підходів до розуміння фінансового контролю в системі публічних фінансів дозволяє констатувати, що ця

категорія є багатоаспектною за своєю правовою природою. У сучасній доктрині фінансового права фінансовий контроль розглядається не просто як сукупність перевірочних дій, а як фундаментальний інститут фінансового права, специфічний інструмент державного управління та невід'ємна стадія фінансової діяльності. Його правова сутність полягає у забезпеченні законності, цільового характеру, ефективності та прозорості формування, розподілу й використання централізованих і децентралізованих фондів коштів, що безпосередньо впливає на фінансову безпеку та стабільність усієї держави.

Дослідження еволюції наукових поглядів засвідчує зміну парадигми сприйняття фінансового контролю - від суто карально-фіскальної функції (виявлення порушень та покарання винних) до правоохоронної та сервісно-аудиторської моделі. Сучасний публічно-фінансовий контроль дедалі більше орієнтується на превенцію (запобігання фінансовим правопорушенням) та оцінку ефективності (аудит ефективності). Це зумовлює інтеграцію в його правову структуру методів стратегічного аналізу та ризик-орієнтованого підходу, де головною метою стає не фіксація формальних відхилень від норм права, а забезпечення максимальної суспільної користі від використання кожної одиниці публічних ресурсів.

У системі публічних фінансів фінансовий контроль виконує роль універсального правового стабілізатора, який пов'язує воедино всі елементи фінансової системи - від державного та місцевих бюджетів до фінансів підприємств державного сектору. Через систему специфічних правовідносин він забезпечує реалізацію принципів гласності, підзвітності та відповідальності суб'єктів публічного права. При цьому теоретично обґрунтовано, що ефективність контролю залежить від чіткого розмежування повноважень між органами зовнішнього контролю (зокрема, Рахунковою палатою як вищим органом аудиту) та внутрішнього контролю (органами виконавчої влади та аудиту в системі самого управління), що мінімізує дублювання їхніх функцій.

На завершення, системно-структурний аналіз теоретико-правових підходів доводить необхідність подальшого вдосконалення законодавства у сфері публічних фінансів шляхом його гармонізації із міжнародними стандартами (зокрема, Лімською та Мексиканською деклараціями керівних принципів аудиту). Перспективним напрямом розвитку доктрини є нормативне закріплення цифрових інструментів контролю та розширення правового статусу громадськості як суб'єкта цивільного контролю за публічними видатками. Реформування правового інституту фінансового контролю має відбуватися в напрямі створення єдиної, логічно завершеної та скоординованої системи, здатної оперативно реагувати на виклики динамічного фінансово-економічного середовища.

Здійснивши аналіз становлення та розвитку фінансового контролю за місцевими фінансами пропонуємо визначати наступні історичні етапи: 1) давньоруський етап (X–XIII ст.) - первинні форми фінансового контролю, коли фінансова система базувалася на натуральних податках та зборах, а фінансовий контроль здійснювався через княжу адміністрацію, зокрема через «княжу казну»; 2) дореформений період (XIII ст. - до 1864 р.) - фінансовий контроль на місцях був слабким, здійснювався через губернаторське управління, основна увага зосереджувалася на зборі податків та забезпеченні надходжень до бюджету імперії; 3) період земської реформи (1864–1917 рр.) - створення земств - органів місцевого самоврядування з правом формування місцевих бюджетів, виникнення перших інститутів фінансового контролю на місцевому рівні; 3) радянський централізований етап (1918–1990 рр.) - повна централізація фінансів, місцеві бюджети інтегровані у загальнодержавні; 4) початок незалежного фінансового контролю (1991–2000 рр.) - формування правових засад місцевого самоврядування, поява нормативної бази для місцевого фінансового контролю, формування фінансових повноважень органів місцевої влади; 5) кодифікація та систематизація нормативно – правових актів, які регулюють проведення фінансового контролю (2001–2010 рр.); 6) етап децентралізації та цифрової трансформації (2010 – до сьогодні) -

активізація місцевого самоврядування, цифровізація бюджетних процесів, впровадження інструментів громадського контролю.

Підсумовуючи дослідження інституціональної структури системи суб'єктів фінансового контролю за місцевими фінансами, доходимо висновку, що її збалансованість є визначальним фактором стабільності бюджетної системи територіальних громад в умовах децентралізації. На сучасному етапі правового розвитку вітчизняна модель контролю все ще страждає від інституційного паралелізму, неузгодженості функцій між державними аудиторськими структурами та казначейськими органами, а також відсутності профільного базового закону. Вирішення цих колізій потребує переходу до відокремленої децентралізованої моделі, де поряд із оптимізацією урядового контролю критично важливого значення набуває нормативно-правове оформлення та активізація фінансового контролю з боку громадськості.

Особливий акцент у межах модернізації цієї системи має бути зроблений на інституціоналізації соціального (громадського) контролю як невід'ємного елемента підзвітності публічної влади. Громадський фінансовий контроль, що реалізується через механізми суспільного моніторингу соціальних цільових програм та експертизи виконання бюджетів, виступає дієвим превентивним інструментом мінімізації корупційних ризиків та підвищення ефективності витрачання комунальних ресурсів. Проте його повноцінне функціонування в Україні стримується зруйнованістю колишніх і несформованістю нових правових засобів цивільного нагляду. Практична реалізація цього потенціалу можлива лише за умови забезпечення абсолютної бюджетної транспарентності, законодавчого закріплення індикаторів результативності за міжнародними стандартами та створення цифрових реєстраційних систем зберігання фінансової інформації, відкритих для суспільного аналізу. Відтак, інтеграція інститутів громадянського суспільства у загальний контур суб'єктів фінансового контролю є стратегічним вектором забезпечення реальної фінансової автономії та безпеки місцевого самоврядування.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ В УКРАЇНІ

2.1. Порівняльна характеристика нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевим фінансами

Сутнісне значення фінансового контролю безпосередньо зумовлене специфікою фінансової діяльності публічної влади та соціальними пріоритетами державної фінансової політики, реалізація яких постійно потребує розширення обсягів матеріального забезпечення. Забезпечення раціонального та результативного оперування обмеженим публічним капіталом є можливим виключно за наявності ефективно функціонуючого правового інструментарію нагляду за дотриманням законності, фінансової дисципліни та доцільності на всіх стадіях акумулювання, перерозподілу й витрачання централізованих і децентралізованих грошових фондів. Інформаційні масиви та результати, одержані під час здійснення фінансово-контрольних процедур, виступають запорукою належного виконання дохідної та видаткової частин бюджетів, дозволяють своєчасно виявляти приховані резерви для нарощування фінансового потенціалу, ліквідовувати структурні диспропорції при розподілі публічних ресурсів, а також гарантувати виключно цільове використання коштів і сприяти повноцінній реалізації інших законодавчо визначених функцій органів публічної влади [153].

Особливої актуальності набуває порівняльно-правовий аналіз нормативно-правового забезпечення фінансового контролю у зв'язку з поглибленням процесів децентралізації, які супроводжуються передачею органам місцевого самоврядування значних фінансових повноважень і ресурсів. Розширення бюджетної самостійності територіальних громад об'єктивно підвищує ризики неефективного використання коштів, порушень

фінансової дисципліни та зловживань, що потребує адекватних і водночас збалансованих механізмів контролю. У цьому контексті вивчення зарубіжного досвіду нормативного регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами дозволяє виявити оптимальні моделі поєднання фінансової автономії з державним наглядом, які забезпечують належний рівень бюджетної стабільності без надмірного втручання у самоврядні повноваження.

Актуальність обраної теми посилюється також необхідністю гармонізації національних систем публічного фінансового управління з європейськими стандартами. У праві Європейського Союзу та практиці держав-членів ЄС фінансовий контроль за місцевими фінансами розглядається як складова системи «good governance», що базується на принципах законності, ефективності, економності та результативності. Порівняльне дослідження нормативно-правового забезпечення фінансового контролю в різних країнах дає змогу простежити, яким чином ці принципи імплементуються у національні правові системи, які інституційні моделі контролю застосовуються та які правові механізми забезпечують їхню дієвість.

Держава виконує свою функцію оборони як через систему військових органів, так і через належні їм підприємства, організації та установи, що діють на основі державної власності. Дана сукупність для раціонального та ефективного функціонування має бути впорядкованою та відлагодженою системою. На жаль, український досвід свідчить про хаотичність і нерегульованість цієї системи, що дозволяє управляти майном і бюджетними коштами в ручному режимі та одержувача бюрократичну ренту від державної власності [151].

Контроль є управлінською функцією, яка логічно завершує весь управлінський цикл. Водночас контроль не зводиться до одноразової дії, а виступає безперервним у часі процесом, якому притаманні власні структурні елементи. Основне призначення фінансового контролю полягає в

інформуванні системи публічного управління про результати управлінського впливу у фінансовій сфері, рівень його ефективності, а також у виявленні причин і умов, що перешкоджають досягненню поставлених фінансово-економічних цілей. Визначаючи роль і місце контролю в управлінській діяльності, доцільно підкреслити його тісний взаємозв'язок та інтегрованість з іншими управлінськими функціями, зокрема плануванням, організацією та фінансовим регулюванням.

Зміст і форми здійснення фінансового контролю залежать від низки чинників. По-перше, вони перебувають у прямій залежності від імперативного адміністративно-правового методу, який застосовується у процесі регулювання контрольних фінансових правовідносин, а також від принципів законності, обґрунтованості та пропорційності, що забезпечують ефективність контрольної діяльності. По-друге, реалізація контрольних заходів значною мірою зумовлена рівнем професійної підготовки посадових осіб, уповноважених на здійснення фінансового контролю, їх матеріально-технічним забезпеченням, інформаційною підтримкою та обсягом наданих контрольних повноважень.

Адміністративно-правовий метод здійснення заходів фінансового контролю передбачає уніфікований режим його реалізації незалежно від рівня бюджетної системи або сфери фінансової діяльності. Це дає підстави стверджувати, що фінансовий контроль охоплює всі без винятку відносини, пов'язані з формуванням, розподілом і використанням публічних фінансових ресурсів, та має переважно зовнішній характер стосовно правовідносин між суб'єктами бюджетного процесу.

Слід наголосити, що фінансовий контроль є невід'ємною складовою державної управлінської діяльності, спрямованої на забезпечення законності у сфері публічних фінансів. Водночас у сучасних умовах така контрольна діяльність дедалі більше набуває не карального, а превентивного характеру, що проявляється у посиленні консультативних, аналітичних і попереджувальних функцій контролю. Це відповідає концепції «сервісної»

держави, в межах якої органи публічного управління орієнтуються не лише на виявлення фінансових порушень, а й на сприяння належному фінансовому управлінню.

Ефективність фінансового контролю як засобу забезпечення законності визначається не лише фактом виявлення порушень бюджетного чи фінансового законодавства та притягнення винних осіб до юридичної відповідальності, а й здійсненням системи профілактичних заходів, спрямованих на запобігання фінансовим правопорушенням і мінімізацію негативних наслідків у майбутньому. Саме превентивна складова дозволяє розглядати фінансовий контроль як інструмент стабілізації бюджетних процесів і зниження фінансових ризиків.

До таких заходів, зокрема щодо органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, належить покладення на посадових осіб обов'язку усунути виявлені порушення фінансового законодавства та їх наслідки, відновити порушені бюджетні права, забезпечити належне виконання фінансових зобов'язань, припинити неправомірну або економічно необґрунтовану фінансову поведінку, а також застосування заходів юридичної відповідальності у випадках, передбачених законом.

Таким чином, адміністративно-правовий механізм фінансового контролю є складовою загального управлінського механізму держави та територіальних громад, який охоплює формування і реалізацію державної та місцевої фінансової політики, визначення принципів фінансового контролю, створення правової основи його здійснення, функціонування системи уповноважених органів і суб'єктів контролю, а також використання організаційно-технічних та інформаційних засобів контрольної діяльності.

Як слушно стверджує В. Ф. Піхоцький, сучасне національне правове поле характеризується надмірною кількістю розпорошених законів та підзаконних актів. Така децентралізація норм створює серйозні перешкоди у правозастосовній діяльності та дестабілізує систему фінансового законодавства. Головне місце в ієрархічній структурі джерел права, що

регулюють сферу державного фінансового контролю, посідає Конституція України. Як Основний Закон, вона закладає фундаментальні засади здійснення контрольної діяльності, регламентує правовий статус і межі повноважень Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України, а також визначає контрольні прерогативи Президента як глави держави [111, с. 195].

Конституційні засади фінансового контролю за місцевими фінансами в Україні закладені в Конституції України, яка закріплює принципи місцевого самоврядування, самостійності місцевих бюджетів і підзвітності органів публічної влади. Конституційні норми визначають загальні межі втручання держави у фінансову діяльність органів місцевого самоврядування, встановлюючи, що таке втручання має здійснюватися виключно на підставі закону та з метою забезпечення публічних інтересів. У цьому контексті фінансовий контроль виступає не як інструмент обмеження самостійності місцевого самоврядування, а як необхідний елемент механізму забезпечення законності та фінансової дисципліни у публічно-бюджетній сфері.

В Конституції України, а саме ст. 1 визначено, що фінансовий контроль є невід'ємною складовою принципу демократичної, соціальної, правової держави. Основним завданням фінансового контролю у сфері місцевих фінансів є гарантування дотримання законності, прозорості, ефективності та цільового використання публічних фондів коштів територіальних громад.

Відповідно до ст. 6, 7, 92, 140–146 Конституції України встановлено, що «система органів державної влади та місцевого самоврядування функціонує на засадах самостійності та підконтрольності, а питання бюджету та фінансів належать до компетенції відповідних органів місцевого самоврядування» [71].

Ст. 142 Конституції України регламентує, що «держава бере участь у формуванні доходів місцевих бюджетів, фінансує здійснення органами місцевого самоврядування здійснюваних ними державних функцій», підтверджуючи конституційний характер контролю за раціональним використанням публічних коштів» [71].

Ст. 143 Конституції України визначає право територіальних громад на власні бюджети й управління коштами, а також зобов'язання забезпечення контролю за дотриманням бюджетної дисципліни як органами місцевого самоврядування, так і спеціальними органами державної влади [71].

Погоджуючись з думкою О. П. Кириленко, який зазначає, що «принципи організації місцевих фінансів, що передбачають: – обов'язкове розмежування функцій і повноважень між державною владою та місцевим самоврядуванням; – чіткий поділ дохідних джерел, а також видатків між державним і місцевими бюджетами; – надання відповідних власних доходів місцевому самоврядуванню; – самостійність у формуванні та використанні фінансових ресурсів; – державну фінансову підтримку несамодостатніх територіальних громад, проведення фінансового вирівнювання; – стимулювання збільшення доходів як державного, так і місцевих бюджетів; – здійснення постійного контролю за використанням наявних ресурсів; – гласність і відкритість у формуванні та використанні фінансових ресурсів місцевого самоврядування; – залучення широких верств громадськості до прийняття рішень щодо формування та використання фінансових ресурсів» [63].

Управління у сфері місцевих фінансів здійснюється відповідно до принципів місцевого самоврядування в Україні: народовладдя, законність, гласність, колегіальність, поєднання місцевих і державних інтересів, виборність, правова, організаційна та матеріально-фінансова самостійність [63].

Суб'єктами управління місцевими фінансами є територіальна громада й органи місцевого самоврядування, сільські, селищні, міські ради, виконавчі органи сільських, селищних, міських рад, сільські, селищні, міські голови, районні та обласні ради, що представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ, міст [63].

Об'єктом місцевих фінансів є: фінансові ресурси у фондovій та нефондовій формі. Головними фінансовими фондами місцевих органів влади

є: місцеві бюджети, резервні, позабюджетні валютні та цільові фонди, фонди грошових ресурсів комунальних підприємств, ресурси, що залучаються місцевими органами влади у формі банківських кредитів, від розміщення місцевих позик. Визначальним інструментом державного регулювання розвитку територій є видатки бюджету, від ефективності яких залежить виконання державою конституційних зобов'язань [63].

Головними завданнями у сфері управління бюджетними видатками є дотримання принципів економності та ефективності. Також інструментами управління місцевими фінансами є: місцеві податки, важелі, стимули, пільги, санкції та інші складові фінансового механізму. Серед інноваційних інструментів управління фінансами першочергово доцільно відзначити: фінансовий контролінг, ефективне планування й бюджетування, систематичну фінансову діагностику, застосування законодавчо-врегульованих процедур банкрутства [63].

Базовим нормативно-правовим актом, що визначає правові засади фінансового контролю за місцевими фінансами, є Бюджетний кодекс України. Його положення комплексно регулюють бюджетний процес на місцевому рівні, визначають стадії складання, розгляду, затвердження та виконання місцевих бюджетів, а також встановлюють механізми контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Зокрема, положення ст. 26 Бюджетного кодексу України регламентують, що нагляд за дотриманням норм бюджетного законодавства покликаний забезпечити раціональне та результативне оперування публічними коштами. Цей процес охоплює абсолютно всі етапи бюджетного циклу і спрямований на всебічний аналіз та моніторинг фінансово-господарської діяльності суб'єктів, які розпоряджаються казенними ресурсами. Головними орієнтирами тут виступають досягнення максимальної економії фондів, їх чітко цільове та ефективне використання шляхом ухвалення зважених управлінських рішень, а також упередження будь-яких правопорушень у бюджетній сфері та захист майнових інтересів держави під час адміністрування об'єктів державної

власності [16; 69, с. 73].

На противагу Бюджетному кодексу України [16], у Податковому кодексі України [113] безпосередньо закріплено дефініцію поняття «податковий контроль», а також регламентуються базові принципи та суб'єктний склад його реалізації, про що детально йдеться у главі V зазначеного Кодексу.

Відповідно до приписів ст. 61 ПКУ [113]: «податковий контроль – система заходів, які вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль над дотриманням якого покладено на контролюючі органи».

Ми солідаризуємося з позицією Н. І. Обушної щодо того, що практичне втілення державного фінансового контролю покладається на спеціально сформовану розгалужену інституційну архітектуру, яка складається з: 1) представницьких інститутів законодавчої гілки влади (Верховна Рада України); 2) владних структур виконавчої ланки (Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України), зокрема спеціалізованих наглядових відомств (Рахункова палата, Державна фіскальна служба України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України); 3) недержавних спеціальних інституцій (громадські об'єднання, засоби масової інформації, незалежні аудиторські фірми, включно з міжнародними корпораціями), які наділені повноваженнями здійснювати моніторинг за оперуванням публічними фінансами [99, с. 67].

З огляду на наведену структуру, видається раціональним класифікувати масив нормативно-правового забезпечення наглядової діяльності залежно від суб'єкта видання, виокремлюючи локальні та внутрішньовідомчі акти Рахункової палати України, Міністерства фінансів

України, Національного банку України тощо.

У сучасному вітчизняному правовому полі архітектуру нормативного регулювання фінансового контролю можна представити через такі ключові елементи:

- Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. №2939-XII. Цей нормативний акт закладає базові організаційно-правові фундаменти проведення перевірок, визначає форми контрольної діяльності, компетенцію та функції наглядових органів, а також регулює питання відповідальності та правового захисту інспекторів [128].

- Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. №576-VIII. Даний документ регламентує правовий базис функціонування Рахункової палати України, визначає її інституційний статус, завдання, повноваження та алгоритми їх реалізації, структуру органу, статус посадових осіб, а також засади взаємодії з іншими уповноваженими державними інституціями [129].

- Нормативно-правові директиви та накази Міністерства фінансів України, що безпосередньо регламентують процедури проведення внутрішнього аудиту.

- Локальні та відомчі інструкції Рахункової палати, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служба України, які визначають внутрішню організацію та конкретні інструменти нагляду.

Нормативно-правове забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами також формується положеннями Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», який закріплює фінансову основу місцевого самоврядування, визначає повноваження органів місцевої влади у сфері управління місцевими бюджетами та встановлює їх відповідальність за ефективне і цільове використання фінансових ресурсів[126].

Важливу роль у системі нормативно-правового забезпечення фінансового контролю відіграє законодавство, що регулює діяльність органів державного фінансового контролю. Зокрема, Закон України «Про Рахункову

палату» визначає повноваження вищого органу зовнішнього державного фінансового контролю, який здійснює аудит використання коштів Державного бюджету України, у тому числі у частині міжбюджетних трансфертів, що спрямовуються на місцевий рівень. Через механізми державного аудиту забезпечується контроль за законністю та ефективністю використання публічних фінансових ресурсів органами місцевого самоврядування у межах делегованих повноважень[129].

Окреме місце в нормативно-правовому механізмі фінансового контролю за місцевими фінансами посідає законодавство про державний внутрішній фінансовий контроль та внутрішній аудит.

Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та підзаконних нормативно-правових актів, в органах виконавчої влади й органах місцевого самоврядування впроваджуються системи внутрішнього контролю, спрямовані на попередження фінансових порушень, управління бюджетними ризиками та підвищення ефективності використання коштів [128]. Такий підхід відповідає європейським стандартам good governance та орієнтує фінансовий контроль на превентивну, а не виключно каральну функцію.

За подібною схемою проаналізуємо здійснення нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами у сучасних країнах-партнерах України: Республіці Польща, Литовській Республіці, Румунії та Республіці Хорватії.

Наприклад, у Республіці Польща система фінансового контролю формувалася паралельно з реформами територіального устрою та бюджетної децентралізації, що зумовило її багаторівневий і комплексний характер. Законодавче забезпечення фінансового контролю в Польщі ґрунтується на поєднанні конституційних гарантій самостійності органів місцевого самоврядування з чітко визначеними інструментами державного нагляду, обмеженого критерієм законності.

Конституція Республіки Польща [183] закріплює принцип

децентралізації публічної влади та фінансової самостійності органів місцевого самоврядування (*samorząd terytorialny*). Водночас конституційно встановлено, що державний нагляд за діяльністю органів місцевого самоврядування здійснюється виключно з позицій законності. Такий підхід визначає концептуальні межі фінансового контролю та унеможливорює втручання державних органів у доцільність бюджетних рішень на місцевому рівні.

Ключовим нормативним актом, що регламентує фінансові відносини у сфері місцевих фінансів, є *Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych* [198]. Цей закон визначає принципи формування та виконання місцевих бюджетів, правила управління публічними коштами, вимоги до фінансової дисципліни та механізми контролю.

Суттєвим елементом польської моделі є внутрішній фінансовий контроль (*kontrola zarządcza*), який здійснюється безпосередньо органами місцевого самоврядування. Закон «Про публічні фінанси» зобов'язує керівників місцевих органів влади впроваджувати системи управлінського контролю, спрямовані на забезпечення законності, економності, ефективності та результативності використання коштів. Це відповідає сучасним європейським підходам до «good governance» та управління за результатами.

Координаційну та методичну функцію у сфері публічних фінансів виконує *Ministerstwo Finansów*, яке розробляє загальні правила бюджетної політики та встановлює стандарти фінансового управління. При цьому законодавство чітко обмежує вплив центральних органів на фінансову автономію територіальних громад, що сприяє збереженню балансу між контролем і самостійністю.

Законодавче забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами у Республіці Польща характеризується високим рівнем правової визначеності, інституційної збалансованості та відповідності європейським стандартам. Поєднання діяльності *Regionalne Izby Obrachunkowe* [190], *Najwyższa Izba Kontroli* [191] та внутрішніх механізмів *kontrola zarządcza* забезпечує комплексний контроль за використанням публічних коштів без

порушення принципу фінансової автономії місцевого самоврядування. Польський досвід може бути використаний як модель для вдосконалення систем фінансового контролю в державах, що реалізують реформи децентралізації та бюджетної самостійності територіальних громад.

Законодавче забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами у Литовській Республіці ґрунтується на поєднанні принципів фінансової автономії місцевого самоврядування, правової визначеності та ефективного державного нагляду, що відповідає стандартам Європейського

Союзу та положенням Європейської хартії місцевого самоврядування. Сформована у Литві модель фінансового контролю є результатом послідовних реформ публічного управління та бюджетної системи, спрямованих на забезпечення прозорості використання публічних коштів, запобігання фінансовим порушенням і зміцнення бюджетної дисципліни на муніципальному рівні.

Конституційні засади фінансового контролю за місцевими фінансами закріплені у Lietuvos Respublikos Konstitucija [188] від 25 жовтня 1992 року, яка визначає місцеве самоврядування як самостійну форму здійснення публічної влади на територіальному рівні. Конституція гарантує органам місцевого самоврядування право самостійно формувати та виконувати місцеві бюджети, водночас передбачаючи можливість державного нагляду за їхньою діяльністю виключно з позицій законності. Такий підхід закладає фундаментальну межу фінансового контролю, унеможливаючи втручання державних органів у доцільність бюджетних рішень муніципалітетів і забезпечуючи баланс між автономією та підзвітністю.

Базовим нормативно-правовим актом, що регулює фінансові відносини у сфері місцевих фінансів, є Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas [183], який визначає структуру бюджетної системи, принципи формування та виконання державного й муніципальних бюджетів, а також вимоги до фінансової дисципліни. Поряд із ним ключове значення має Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas [191], що закріплює фінансові

повноваження муніципалітетів, їхні доходні джерела та відповідальність за управління публічними коштами. Сукупність цих актів формує цілісну правову основу фінансового контролю, у межах якої чітко розмежовано компетенцію місцевих і центральних органів влади.

Центральне місце в системі зовнішнього фінансового контролю за місцевими фінансами займає *Valstybės kontrolė*, яка є вищим органом державного аудиту. Її діяльність регламентується *Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas* [189] і спрямована на перевірку законності, ефективності та результативності використання публічних коштів, у тому числі на муніципальному рівні. *Valstybės kontrolė* здійснює фінансовий та ефективнісний аудит органів місцевого самоврядування, зокрема у випадках використання державних трансфертів, реалізації делегованих функцій або управління майном державної власності. Такий підхід забезпечує комплексний контроль за рухом публічних ресурсів і сприяє підвищенню рівня фінансової відповідальності муніципалітетів.

Важливим елементом законодавчого механізму є також внутрішній фінансовий контроль, який здійснюється безпосередньо органами місцевого самоврядування. Відповідно до вимог *Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas* [190], у муніципалітетах запроваджуються системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, спрямовані на запобігання фінансовим порушенням, підвищення ефективності управління бюджетними коштами та забезпечення відповідності фінансових операцій законодавству. Така модель внутрішнього контролю орієнтована не лише на виявлення порушень, а й на управління ризиками та вдосконалення управлінських процесів, що відповідає сучасним європейським концепціям «good governance».

Узагальнюючи, слід зазначити, що законодавче забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами у Литовській Республіці характеризується системністю, чіткістю розмежування повноважень і відповідністю європейським стандартам публічного фінансового управління.

Поєднання зовнішнього державного аудиту, внутрішнього муніципального контролю та нормативно закріплених гарантій фінансової автономії дозволяє забезпечити ефективне, прозоре та підзвітне використання публічних коштів на місцевому рівні. Досвід Литви є релевантним для держав, що перебувають у процесі реформування системи місцевих фінансів і фінансового контролю, зокрема в контексті поглиблення децентралізації та євроінтеграційних процесів [3, с. 264].

Законодавче забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами у Румунії сформовано в контексті адміністративної децентралізації, бюджетної автономії органів місцевого самоврядування та імплементації стандартів Європейського Союзу у сфері публічного фінансового управління. Румунська модель фінансового контролю поєднує конституційні гарантії самостійності територіальних адміністративних одиниць із розвиненою системою зовнішнього державного аудиту та внутрішнього фінансового контролю, що забезпечує законність, прозорість і підзвітність використання публічних коштів на місцевому рівні.

Конституційні засади фінансового контролю закріплені у *Constituția României* [174] 1991 року (зі змінами), яка визначає принципи місцевої автономії (*autonomia locală*), децентралізації публічної влади та самостійності місцевих бюджетів. Водночас Конституція встановлює, що фінансова діяльність органів місцевого самоврядування підлягає державному контролю з позицій законності, що формує правові межі втручання центральних органів влади у сферу місцевих фінансів.

Таким чином, фінансовий контроль у Румунії має переважно правовий і фінансово-аудиторський характер та не спрямований на оцінку політичної або управлінської доцільності рішень місцевих рад.

Ключовим нормативно-правовим актом, що регулює бюджетні та фінансові відносини на місцевому рівні, є *Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale* [184]. Цей закон визначає принципи формування, затвердження та виконання місцевих бюджетів, структуру доходів і видатків

адміністративно-територіальних одиниць, правила управління місцевим боргом та механізми фінансового контролю. Нормативну основу фінансової автономії органів місцевого самоврядування також доповнює Legea nr. 215/2001 a administrației publice locale (у подальшому – у взаємозв'язку з Кодексом адміністративного управління), який закріплює фінансові повноваження місцевих органів влади та їхню відповідальність за управління публічними ресурсами.

Центральне місце в системі зовнішнього фінансового контролю за місцевими фінансами займає Curtea de Conturi, який є вищим органом державного фінансового контролю. Її правовий статус та повноваження визначені Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi [186]. Curtea de Conturi здійснює аудит законності, регулярності та ефективності використання публічних коштів, у тому числі на рівні органів місцевого самоврядування, комунальних підприємств і суб'єктів, що отримують бюджетні трансферти. Важливою особливістю є наявність територіальних підрозділів Curtea de Conturi, які забезпечують системний і наближений до місцевого рівня контроль за виконанням місцевих бюджетів.

Поряд із зовнішнім аудитом, законодавство Румунії приділяє значну увагу внутрішньому фінансовому контролю та внутрішньому аудиту в органах місцевого самоврядування. Відповідно до Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern [185], у місцевих органах влади створюються підрозділи внутрішнього аудиту, відповідальні за оцінювання систем управління фінансами, внутрішнього контролю та управління ризиками. Внутрішній фінансовий контроль розглядається не лише як інструмент виявлення порушень, а як елемент сучасної системи управління, спрямованої на підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів і запобігання фінансовим ризикам.

Узагальнюючи, слід зазначити, що законодавче забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами у Румунії характеризується поєднанням розвиненої системи зовнішнього державного аудиту, ефективних

механізмів внутрішнього фінансового контролю та чітко визначених правових гарантій фінансової автономії органів місцевого самоврядування. Така модель відповідає європейським стандартам публічного фінансового управління та сприяє підвищенню прозорості, підзвітності й стабільності місцевих бюджетів. Румунський досвід є показовим для держав, що реалізують реформи децентралізації, оскільки демонструє можливість ефективного поєднання самостійності місцевих фінансів із дієвим державним фінансовим контролем.

Законодавче забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами у Республіці Хорватія сформувалося в умовах поетапної адміністративно-територіальної децентралізації та гармонізації національного законодавства зі стандартами Європейського Союзу у сфері публічного фінансового управління. Система фінансового контролю на місцевому рівні в Хорватії спрямована на забезпечення законності, прозорості та ефективності використання публічних коштів органами місцевого та регіонального самоврядування, водночас зберігаючи баланс між фінансовою автономією територіальних одиниць і державним наглядом.

Конституційні засади фінансового контролю за місцевими фінансами закріплені в *Ustav Republike Hrvatske* [196] 1990 року (зі змінами), який визначає місцеве та регіональне самоврядування (*jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave*) як самостійний рівень публічної влади, наділений власними повноваженнями та фінансовими ресурсами. Конституція гарантує право органів місцевого самоврядування на власні доходи та самостійне управління бюджетами, одночасно передбачаючи можливість державного контролю за їхньою діяльністю виключно в межах законності. Такий підхід формує правові межі фінансового контролю та унеможливлює втручання центральних органів влади у доцільність бюджетних рішень місцевих представницьких органів.

Базовим нормативно-правовим актом, що регулює фінансові відносини на місцевому рівні, є *Zakon o proračunu* [202], який визначає принципи бюджетної системи Республіки Хорватії, порядок складання, затвердження та

виконання державного і місцевих бюджетів, а також механізми фінансового контролю та бюджетної дисципліни. Фінансові повноваження органів місцевого та регіонального самоврядування деталізуються у *Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi* [201], що закріплює джерела доходів місцевих бюджетів, відповідальність за управління публічними фінансами та підзвітність органів місцевої влади.

Центральне місце у системі зовнішнього фінансового контролю за місцевими фінансами посідає *Državni ured za reviziju*, правовий статус і повноваження якого визначені *Zakon o Državnom uredu za reviziju* [200]. Цей орган здійснює державний аудит законності та ефективності використання публічних коштів, у тому числі органами місцевого та регіонального самоврядування, бюджетними установами й комунальними підприємствами. Аудиторська діяльність охоплює перевірку виконання місцевих бюджетів, управління майном, використання бюджетних трансфертів та дотримання фінансових процедур, що дозволяє забезпечити комплексний контроль за рухом публічних фінансових ресурсів.

Поряд із зовнішнім аудитом, законодавство Хорватії передбачає розвиток внутрішнього фінансового контролю в органах місцевого самоврядування. Відповідно до положень *Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru* [203], у місцевих органах влади впроваджуються системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, спрямовані на запобігання фінансовим порушенням, підвищення ефективності бюджетного управління та управління фінансовими ризиками.

Така модель внутрішнього контролю орієнтована на превентивний підхід і відповідає європейським стандартам належного фінансового управління.

Узагальнюючи, слід зазначити, що законодавче забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами у Республіці Хорватії характеризується системністю, чітким розмежуванням контрольних повноважень та орієнтацією на аудиторсько-превентивну модель фінансового

контролю. Поєднання зовнішнього державного аудиту, внутрішнього фінансового контролю та конституційно гарантованої фінансової автономії органів місцевого і регіонального самоврядування створює умови для ефективного, прозорого та підзвітного управління публічними фінансами на місцевому рівні. Досвід Республіки Хорватії є показовим для держав, що перебувають у процесі поглиблення децентралізації та інтеграції до європейського правового простору, з огляду на поєднання фінансової самостійності територій із дієвими механізмами державного фінансового контролю [3, с.265].

Водночас необхідно констатувати, що в національному законодавстві досі спостерігається відсутність консолідованого спеціалізованого закону, який би комплексно врегульовував засади та форми участі організацій громадянського суспільства у процесах фінансового контролю в Україні.

Як зауважують О. В. Побережець та О. В. Денисюк у межах правових систем передових країн публічний фінансовий аудит посідає домінантне місце серед усіх контрольно-фінансових інститутів, що обумовлено вагомою роллю інститутів влади у процесах ринкової модернізації. Водночас у кожній конкретній державі наглядова діяльність має унікальні риси, які передусім виражаються в організаційно-управлінських підходах до її побудови [112].

Державний аудит у розвинених країнах базується на імперативах, зафіксованих у Лімській декларації [85] INTOSAI – транснаціональної асоціації вищих органів контролю. Одним із її ключових підрозділів є EUROSAI (Європейська організація вищих контрольних органів), повноправним учасником якої виступає й Україна. Цей документ закріплює такі універсальні засади, як деполітизована незалежність, незаангажована об'єктивність, висока професійна компетентність та публічна гласність.

Кожне державне утворення характеризується власною специфікою реалізації наглядових процедур. Комплексний моніторинг нормативно-правових актів, що прямо чи опосередковано регламентують архітектуру фінансового аудиту, свідчить, що провідні країни неухильно орієнтуються на

згадані принципи. Фундаментальним положенням Лімської декларації є стаття 5, присвячена суверенності вищих контрольних інституцій. Вона визначає, що задля досягнення неупередженості та результативності державного аудиту такі органи повинні володіти повною інституційною, організаційною та функціональною автономією від стороннього адміністративного впливу [85].

Водночас, як акцентує Л. М. Борисенко, положення Лімської декларації констатують неможливість абсолютної ізоляції вищих органів контролю, оскільки вони інтегровані в загальну архітектуру державного апарату. Такий підхід є цілком раціональним і для України, де Рахункова палата функціонує як підзвітна Верховній Раді України структура, що зумовлює її певну інституційну залежність від парламенту. Для побудови дієвого державного аудиту залучення передового міжнародного досвіду та іноземних методик є важливим складником, проте на перших етапах модернізації стрижневу роль має відігравати саме національний досвід. Наведена парадигма дозволяє окреслити ключові завдання суспільно значущого публічного фінансового контролю на сучасному етапі: 1) адміністрування національної економіки у суворій відповідності до приписів законодавства; 2) гарантування цільового характеру та продуктивності витрачання публічних коштів; 3) досягнення збалансованого та раціонального управління об'єктами державної власності; 4) забезпечення законності та ефективності використання доходів від активів і корпоративних прав (зокрема цінних паперів), що належать державі; 5) здійснення стандартизованої адміністративної діяльності; 6) оперативне інформування органів влади та соціуму шляхом оприлюднення результатів проведених ревізійних перевірок; 7) створення умов для оперативного внесення коригувальних змін в управлінські процеси; 8) притягнення правопорушників до передбаченої законом відповідальності; 9) компенсація завданих державі матеріальних збитків, а також розробка превентивних алгоритмів для блокування подібних правопорушень у майбутньому [12, с. 51].

Наприклад, у Великій Британії взагалі відсутній єдиний кодифікований

закон, який би регулював роботу контрольно-ревізійної архітектури. Історично склалося так, що загальний нагляд за діяльністю управлінського апарату на всіх щаблях покладено на представницькі органи (парламент і виборні муніципальні ради), судові інституції та громадські об'єднання. Надійність цієї моделі, за твердженням британських правознавців, забезпечується беззастережною підзвітністю виконавчих структур законодавчій владі, автономією судової гілки та ментальним визнанням верховенства права [12, с. 52].

Натомість архітектура державного аудиту в США базується на класичному постулаті поділу гілок влади, через що там немає єдиного централізованого відомства для тотального адміністративно-фінансового контролю за виконавчою гілкою. У межах американської моделі функціонують відокремлені та взаємонезалежні контрольні інститути, які інтегровані в систему стримувань і противаг задля утримання балансу між повноваженнями Президента США та Конгресу США [12].

Врахування зазначених доктринальних та нормативно-правових положень дозволяє сформулювати власне бачення сучасного нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами на сучасному історичному етапі.

Узагальнюючи, слід зазначити, що актуальність дослідження теми порівняльної характеристики нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами зумовлена поєднанням теоретичних і практичних чинників. Вона визначається зростанням ролі місцевих фінансів у публічному управлінні, необхідністю забезпечення балансу між фінансовою автономією та ефективним контролем, потребою імплементації європейських стандартів і вдосконалення національного законодавства. У цьому зв'язку порівняльно-правові дослідження у зазначеній сфері набувають особливого значення як для розвитку фінансово-правової доктрини, так і для формування ефективної практики управління публічними фінансами на місцевому рівні.

Забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами – це форма адміністративно-управлінської діяльності у фінансово-бюджетній сфері, пов'язана з реалізацією повноважень органів публічного управління у співпраці з інституціями громадянського суспільства, спрямована на забезпечення законності, прозорості та підзвітності формування, розподілу й використання публічних фінансових ресурсів на місцевому рівні, а також на досягнення збалансованості між фінансовою автономією територіальних громад і необхідністю державного нагляду в межах, визначених законом. Така діяльність має комплексний характер і охоплює сукупність правових, організаційних, процедурних та інформаційно-аналітичних заходів, спрямованих на запобігання фінансовим правопорушенням, мінімізацію бюджетних ризиків, підвищення ефективності та результативності використання коштів місцевих бюджетів і забезпечення стабільності бюджетної системи в цілому.

У науковому вимірі фінансовий контроль за місцевими фінансами слід розглядати не лише як інструмент виявлення порушень бюджетного та фінансового законодавства і притягнення винних осіб до юридичної відповідальності, а як складову сучасної моделі публічного управління, орієнтованої на превентивність, ризик-менеджмент і сервісний характер діяльності органів влади.

Його реалізація передбачає інтеграцію внутрішнього й зовнішнього контролю, державного аудиту та громадського контролю, що забезпечує системний вплив на фінансові процеси на місцевому рівні та сприяє зміцненню фінансової дисципліни.

У всіх проаналізованих нами державах фінансовий контроль за місцевими фінансами базується на конституційно гарантованій автономії місцевого самоврядування та обмеженні державного втручання критерієм законності. Водночас Польща демонструє найбільш інституційно диференційовану модель із наявністю спеціалізованих Regionalne Izby Obrachunkowe, Литва – управлінсько-аудиторську модель із посиленням

внутрішнім контролем, а Румунія – централізовану аудиторську модель з територіальними структурами Curtea de Conturi. Сукупно ці моделі відображають різні підходи до реалізації європейських стандартів фінансового контролю в умовах децентралізації.

2.2. Місце і роль фінансового контролю у забезпеченні фінансової дисципліни органів місцевого самоврядування

У системі правових засобів, спрямованих на гарантування стабільного функціонування муніципальних утворень, вагоме місце належить інституту фінансового контролю. Його функціональне призначення в системі місцевого самоврядування обумовлене об'єктивною потребою в забезпеченні суворого дотримання бюджетного законодавства, оптимізації видатків та недопущенні правопорушень під час формування і використання місцевих фондів коштів. Фінансовий контроль у цьому контексті виступає не просто технічною стадією бюджетного процесу, а самостійним правовим інститутом та імперативним інструментом публічного управління, що забезпечує баланс між фінансовою автономією громад та загальнодержавними інтересами.

Правова природа зазначеної наглядової діяльності виявляється у її двоєдиній функціональній спрямованості, оскільки вона одночасно поєднує в собі охоронні та регулятивні засади. У першому випадку йдеться про нормативно-процесуальне запобігання деліктам у бюджетній сфері, нівелювання передумов для зловживання посадовими особами своїми службовими повноваженнями та блокування каналів нецільового перерозподілу публічних активів. У другому ж аспекті контрольно-ревізійний інструментарій дає змогу верифікувати реальні показники бюджетної дисципліни суб'єктів самоврядування, що відкриває шлях до акумулювання прихованих резервів доходів, підвищення ефективності адміністрування місцевих податків і зборів, а також узгодження видатків із реальними потребами соціального захисту населення територій.

У сучасних реаліях модернізації публічно-владних інститутів сутність фінансового контролю зазнає якісних трансформацій, переходячи від класичної репресивно-фіскальної моделі до превентивного аудиту результативності. З огляду на суттєве розширення фінансової компетенції локальних муніципалітетів, особливої ваги набуває вибудовування збалансованого правового механізму, де зовнішній державний моніторинг гармонійно взаємодіє із внутрішнім муніципальним аудитом. Подібне поєднання концептуальних підходів покликане не лише гарантувати неухильне виконання приписів фінансового законодавства, а й стати правовим щитом для муніципальної автономії, упереджуючи будь-яке безпідставне та нормативно не обґрунтоване втручання з боку загальнодержавних структур у життєдіяльність територіальних громад.

Удосконалення системи державного фінансового контролю за рухом коштів місцевого самоврядування і пошук резервів їх збільшення є надзвичайно важливими проблемами у сучасних умовах спрямованості на децентралізацію державної влади в Україні.

Але протягом останніх років, на жаль, спостерігається негативна тенденція до зменшення частки власних надходжень у структурі доходів місцевих бюджетів і, як результат, збільшення обсягів дотацій. Зрозуміло, що недостатність власних стабільних доходів не сприяє підвищенню фінансової самостійності та суттєво обмежує вплив місцевих органів влади на соціально-економічний розвиток територій. Саме тому збільшення джерел наповнення місцевих бюджетів і належний державний фінансовий контроль за формуванням та використанням бюджетних коштів є дуже актуальним завданням, вирішення якого сприятиме як підвищенню рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, так і якісному виконанню покладених на них завдань і функцій[48]

Державний фінансовий контроль – це діяльність, яка здійснюється органами державної влади і місцевого самоврядування із забезпечення законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і

використанні грошових коштів і зв'язаних з цим матеріальних цінностей з метою оцінки економічної ефективності діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і раціональному використанню майна і коштів, задоволенню державних інтересів і потреб та управління економікою [83]. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до Бюджетного кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує оцінку управління бюджетними коштами; досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності й результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень; запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності [16]. Контроль у галузі управління місцевими фінансами складається з таких напрямів: контроль за надходженням коштів до місцевих бюджетів; контроль за витрачанням коштів місцевих бюджетів; контроль за формуванням коштів інших місцевих фондів; контроль у сфері міжбюджетних відносин та трансфертів; контроль за ефективністю надання та законністю використання податкових пільг [83].

Окремої наукової уваги вимагає дискусія щодо правової специфіки здійснення контрольних процедур у сфері муніципальних фінансів. З одного боку, цей процес охоплює реалізацію центральними органами влади своїх наглядових прерогатив на місцях. З іншого - він включає моніторингову діяльність безпосередньо посадових осіб місцевого самоврядування, а також інститутів цивільного суспільства. Зазначена теза логічно впливає із нормативних приписів ст. 2 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», де дефініція даного інституту розкривається як гарантоване державою право та реальна спроможність територіальної громади (жителів відповідних адміністративно-територіальних одиниць або їх добровільних об'єднань) автономно чи під відповідальність власних виборних органів та

посадових осіб розв'язувати питання локального значення в межах конституційного поля та чинного законодавства [126].

У доктрині фінансового права низка дослідників акцентує на необхідності відокремлення саме державного фінансового контролю за місцевими бюджетами, насамперед у контексті правомірності витрачання їхніх коштів. Оскільки локальні бюджети є матеріальною основою для надання публічних послуг соціального характеру, у науковий обіг пропонується впровадити категорію «державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів». Під цим поняттям автори розуміють упорядковану сукупність заходів та практичну діяльність уповноважених суб'єктів (державних інституцій, органів самоврядування та спеціалізованих наглядових структур), спрямовану на верифікацію законності, результативності та доцільності розподілу й витрачання муніципальних асигнувань з метою фіксації, нівелювання та превенції фінансових правопорушень у майбутньому [40, с. 30].

Проте аналіз наведеного визначення дає підстави для критичного зауваження: за такого підходу контроль у сфері місцевих фінансів безпідставно трактується як прерогатива виключно державних органів. Водночас, як було доведено вище, система самоврядування за своєю правовою природою є формою публічної влади добровільного об'єднання громадян, а не елементом державного апарату.

Зважаючи на цю суттєву методологічну суперечність, ми вважаємо за доцільне стверджувати, що фінансовий контроль на рівні територіальних громад є самостійним різновидом загального поняття «фінансовий контроль», а не підсистемою «державного фінансового контролю». Такий висновок обґрунтовується тим, що наглядові функції на місцях здійснюють не лише державні службовці, а й посадові особи муніципалітетів, а також безпосередньо громадяни чи їхні асоціації. У зв'язку з цим, для точного відображення правової сутності досліджуваної категорії, ми пропонуємо використовувати такі взаємозамінні дефініції, як: «місцевий фінансовий

контроль», «муніципальний фінансовий контроль», «фінансовий контроль на місцевому рівні» або «фінансовий контроль органів місцевого самоврядування».

Загалом ієрархічну архітектуру суб'єктів, що здійснюють наглядові функції у фінансовій сфері, доцільно структурувати за трьома базовими рівнями: загальнодержавний рівень фінансового контролю (реалізується в межах конституційних повноважень Верховною Радою України, Президентом України, Кабінетом Міністрів України, а також спеціалізованими інституціями – Рахунковою палатою, Державною аудиторською службою України тощо); місцевий рівень фінансового контролю (забезпечується безпосередньо місцевими радами, а також відповідними профільними наглядовими підрозділами на місцях); громадянський рівень фінансового контролю (втілюється безпосередньо жителями територіальних громад у процесі публічного обговорення проєктів рішень про місцеві бюджети, участі у розподілі бюджетних асигнувань тощо).

На наше переконання, категорію «місцевий фінансовий контроль» (або «фінансовий контроль органів місцевого самоврядування») методологічно обґрунтовано розглядати як синергетичне поєднання місцевого (інституційного) та громадянського рівнів наглядової діяльності, оскільки члени територіальних громад є безпосередніми суб'єктами управлінського процесу на рівні сіл, селищ та міст.

У контексті системних децентралізаційних реформ, які активно реалізувалися протягом останніх років, необхідно акцентувати на повній автономізації місцевих бюджетів від Державного бюджету України. Згідно з приписами ч. ч. 6, 7 ст. 16 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», локальні бюджети характеризуються цілковитою самостійністю, не інтегруються до Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим чи інших місцевих бюджетів; водночас органи муніципальної влади, спираючись на локальні умови та специфіку, наділені правом договірного перерозподілу окремих повноважень та власних

фінансових ресурсів [126]. Звідси випливає, що нагляд на муніципальному рівні (або контроль, що здійснюється органами самоврядування) постає як автентичний, суверенний вид фінансового контролю або його відокремлений рівень.

Задля досягнення чіткості у розмежовуванні дефініцій «вид», «рівень» та «форма» фінансового контролю, вбачається за доцільне звернутися до фундаментальних наукових розвідок.

Зокрема, В. Піхоцький у своєму дослідженні детально моделює механізм державного фінансового контролю, розкриваючи його внутрішню архітектуру. Першорядним складником цього механізму дослідник називає види фінансового контролю, класифікуючи їх на: державний, відомчий, незалежний, громадський та муніципальний. Додатково до структури зазначеного механізму автор зараховує форми контролю, серед яких виокремлює: аудит (у різновидах фінансового аудиту, аудиту адміністративної діяльності, результативності (ефективності) та законності), ревізію, експертне дослідження (експертизу), аналіз, перевірку та моніторинг. Невід'ємними елементами цієї системи є також методи контролю (детальний розбір яких буде здійснено далі) та його правові важелі, як-от: з'ясування причин деліктів, ідентифікація винних осіб, ініціювання притягнення до юридичної відповідальності, блокування неправомірного чи неефективного витрачання коштів, застосування фінансових санкцій, винесення обов'язкових до виконання приписів і рекомендацій, розробка превентивних пропозицій, а також передача матеріалів перевірок до правоохоронних органів [110, с. 121]. Таким чином, наведена наукова позиція підтверджує наш висновок про те, що муніципальний (місцевий) контроль обґрунтовано інтерпретується в доктрині саме як самостійний вид фінансового контролю.

Як підкреслюється в науковій доктрині, фінансова децентралізація суб'єктів муніципальної влади покликана виступити базовим імпульсом для загального макроекономічного розвитку держави. Зокрема, І. Данчевська обґрунтовує, що в реаліях децентралізаційних процесів функціональне

призначення державного фінансового контролю за місцевими бюджетами зміщується з ординарної ревізії фінансової сфери та оцінки спроможності місцевих органів виконавчої влади й самоврядування акумулювати ресурси у бік проактивного виявлення додаткових джерел наповнення локальних грошових фондів. Такий ефект досягається через ухвалення оптимальних управлінських рішень, які підвищують результативність моніторингу стадій формування та розподілу муніципального капіталу [40, с. 44-45].

Відтак, децентралізаційні реформи мають стати дієвим інструментом розбудови державної системи. Водночас передача фінансових ресурсів із загальнодержавного фонду до місцевих бюджетів задля забезпечення їхньої управлінської автономії на місцях вимагає симетричного посилення контрольно-наглядових механізмів. Наділення муніципальних органів широкою discreцією у бюджетній сфері актуалізує потребу в ефективному фінансовому контролі за їхньою діяльністю з метою превенції, виявлення бюджетних деліктів та притягнення правопорушників до юридичної відповідальності.

На переконання экс-Державного секретаря Міністерства внутрішніх справ землі Шлезвіг-Гольштейн (ФРН) М. Золлер-Вінклер, саме фінансова автономія виступає фундаментальним чинником правової та інституційної спроможності органів місцевого самоврядування. Повноцінна життєдіяльність інституту муніципальної влади у світлі стандартів Європейської хартії місцевого самоврядування є досяжною виключно за умови імперативного нормативно-правового закріплення фінансової самостійності ОМС. У цьому контексті визначальними є два паритетні чинники: законодавча гарантія наявності достатнього обсягу власних фінансових активів та реальна здатність суб'єктів самоврядування незалежно визначати напрями їхнього цільового призначення [60].

Правове підґрунті вказаної автономії безпосередньо закладено у ст. 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, яка регламентує параметри формування матеріальної бази муніципальних утворень. Норми цієї статті

детально окреслюють межі та обсяг фінансової незалежності ОМС через такі базові принципи: органи місцевого самоврядування наділені правом у межах своєї компетенції вільно розпоряджатися власними адекватними фінансовими ресурсами (п. 1 ст. 9); при цьому загальний обсяг зазначених ресурсів має бути пропорційним повноваженням, які покладені на них Конституцією або законами держави (п. 2 ст. 9) [71].

Необхідно констатувати, що на сьогоднішній день нормативно-правове регулювання наглядової діяльності у сфері місцевих фінансів позбавлене уніфікованого профільного закону. Фрагментарні процедурні аспекти відображені лише у ст. ст. 7, 8 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [128]. Цей базовий акт було ухвалено ще у 1993 році, і до теперішнього часу він зазнав понад 25 законодавчих корегувань та доповнень.

Варто вказати на неодноразові спроби вітчизняного законодавця модернізувати правові та організаційні підвалини функціонування даного інституту через розробку нових законопроектів. Зокрема, Держаудитслужбою було ініційовано проєкт Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» № 9086 від 17.09.2018 р. У розрізі предмета нашого дослідження уваги заслуговують ст. 14, яка регламентує взаємодію контролюючих суб'єктів із органами державної влади, місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності, а також окремі положення ст. 1 вказаного документа. Разом з тим, розробники проєкту не передбачили автономної статті чи окремого розділу, присвяченого нормативній регламентації контрольних процедур безпосередньо на муніципальному рівні [131]. Аналогічний законодавчий дефіцит притаманний і проєкту Закону «Про державний фінансовий контроль» № 2020 від 08.02.2008 р., де єдиною дотичною нормою є ст. 25, що визначає взаємовідносини між суб'єктами державного фінансового контролю та органами публічної влади й господарюючими структурами [132].

На противагу цьому, в межах правових наукових дискусій активно

обґрунтовується доцільність прийняття комплексного закону про державний фінансовий контроль із обов'язковим виділенням самостійного розділу, присвяченого муніципальному фінансовому контролю. У зазначеному структурному елементі пропонується нормативно закріпити фундаментальні принципи, коло суб'єктів та об'єктів, а також наглядові функції муніципальних органів. Крім того, науковці наголошують на необхідності оптимізації їхньої діяльності шляхом ліквідації невластивих повноважень, концентрації однорідних функцій у межах одного спеціалізованого органу в інтересах усієї громади, що дозволить скоротити дублюючі посади [20, с. 67].

Отже, для побудови дієвої архітектури муніципального нагляду першочергово виникає потреба у правовому визначенні статусу суб'єкта контролю: чи буде це відокремлений інституційний орган, чи дискреційними повноваженнями наділятиметься конкретна посадова особа в структурі місцевого самоврядування. За нинішнього правового регулювання відповідні функції покладені на місцеві ради та їхні виконавчі органи. Проте такий підхід актуалізує складну правову проблему «конфлікту інтересів». Неминуче виникає обґрунтований сумнів щодо об'єктивності нагляду, коли один і той самий суб'єкт публічної влади одночасно наділений повноваженнями щодо акумулювання фінансових ресурсів, їх безпосереднього розподілу на потреби територіальної громади та здійснення подальшого контролю за правомірністю їх витрачання.

У контексті дослідження нормативно-правового підґрунтя аналізованих відносин першочергове значення має ст. 143 Конституції України, відповідно до якої територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через сформовані ними органи місцевого самоврядування автономно затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролюють їх виконання, а також здійснюють контроль за діяльністю утворених ними органів. Таким чином, на конституційному рівні зафіксовано право суб'єктів муніципальної влади не лише самостійно проектувати локальні грошові фонди та визначати пріоритети їхнього фінансування, а й

реалізовувати наглядові функції, включаючи правовий контроль у фінансовій сфері [71].

Водночас у доктрині фінансового права наголошується, що в процесі практичного витрачання муніципальних асигнувань у більшості регіонів роль наглядових інституцій у контексті превенції правопорушень та зловживань економічного характеру залишається недостатньо вираженою. При цьому одним із ключових чинників низької результативності використання коштів місцевих бюджетів дослідники вважають дефіцит автономних, інституційно оформлених контрольних структур, які б гарантували дієвість контрольно-ревізійного процесу в межах кожної конкретної адміністративно-територіальної одиниці [110, с. 253].

Суміжним і не менш важливим аспектом цієї проблематики виступає необхідність формування кадрового потенціалу зазначених спеціалізованих наглядових органів шляхом залучення висококваліфікованих фахівців. Рациональне оперування бюджетними ресурсами та правомірність контролю за розподілом фінансового капіталу громад безпосередньо корелює з рівнем професійної компетентності та кадрового забезпечення відповідного контролюючого суб'єкта.

Узагальнюючи викладене, доходимо висновку, що муніципальний фінансовий контроль постає як самостійний вид та автономний рівень загальної системи фінансового контролю, який не можна безпідставно ототожнювати виключно з державним наглядом. Його правова природа, закладена у статті 143 Конституції України, відображає суверенне право територіальних громад самостійно контролювати виконання локальних бюджетів. В умовах фінансової децентралізації цей інститут трансформується із фіскально-карального інструменту в превентивно-аналітичний важіль, покликаний не лише протидіяти правопорушенням, а й виявляти додаткові резерви доходів та оптимізувати видаткову частину муніципальних фондів коштів задля забезпечення їхньої реальної фінансової автономії [71].

Специфіка фінансового контролю за діяльністю ОМС полягає у

необхідності дотримання конституційного принципу презумпції належності та правомірності дій органів місцевого самоврядування. Фінансовий контроль держави не повинен перетворюватися на надмірне втручання в оперативну діяльність громад, що суперечило б Європейській хартії місцевого самоврядування. Відтак, правовий механізм контролю має чітко розмежовувати сфери компетенції державних контролюючих органів (Держаудитслужби, Рахункової палати) та внутрішніх наглядових підрозділів самих муніципалітетів, забезпечуючи їхній паритет і взаємодію задля сталого розвитку територіальних громад.

Водночас ключовою деструктивною проблемою сучасного етапу є нормативно-правовий дефіцит та відсутність уніфікованого профільного закону, який би чітко регламентував організаційні засади місцевого фінансового контролю. Чинні законопроекти здебільшого ігнорують потребу у виділенні окремого структурного розділу для муніципального контролю, що консервує правову невизначеність і дублювання функцій. Понад те, покладання контрольних повноважень на самі ж місцеві ради та їхні виконавчі органи, які одночасно акумулюють і витрачають бюджетні асигнування, створює системний конфлікт інтересів, що суттєво знижує об'єктивність та результативність наглядових процедур на регіональному рівні.

Для розв'язання окреслених суперечностей та підвищення якості управління публічними коштами вбачається за необхідне інституційне оформлення відокремлених спеціалізованих наглядових органів у кожному регіоні, які діятимуть на засадах функціональної незалежності. Успішність практичної реалізації цієї модернізації безпосередньо корелює з якісним кадровим забезпеченням, що вимагає залучення висококваліфікованих фахівців у сфері фінансового права та аудиту. Лише за умови законодавчого розмежування компетенцій, подолання конфлікту інтересів та розширення інструментів суспільного моніторингу можливе створення ефективної системи муніципального контролю, здатної забезпечити фінансову безпеку та сталий розвиток українських громад.

2.3. Види фінансового контролю за місцевими фінансами

Модернізація правового інституту державного фінансового контролю за обігом публічних коштів органів місцевого самоврядування, а також виявлення правових резервів для їх акумуляції є пріоритетними завданнями в умовах реалізації правової реформи щодо децентралізації публічної влади в Україні. Водночас у правозастосовній практиці останніх років спостерігається деструктивна тенденція до зниження частки власних доходів у загальній структурі місцевих бюджетів, що призводить до системного збільшення обсягів фінансових трансфертів (дотацій). Очевидно, що брак стабільних автономних джерел фінансування нівелює засади матеріальної та фінансової самостійності громад, а також суттєво обмежує компетенцію місцевих органів влади щодо правового регулювання соціально-економічного розвитку територій. У зв'язку з цим оптимізація джерел наповнення місцевих скарбниць та належне фінансово-правове забезпечення державного контролю на етапах формування і цільового використання бюджетних ресурсів є актуальним науково-практичним завданням. Юридичне розв'язання цієї проблеми безпосередньо сприятиме як утвердженню реальної фінансової незалежності муніципальних органів, так і належній реалізації покладених на них законодавством функцій та повноважень.

Управління суспільними фінансами повинно відбуватися в чіткій відповідності до чинного законодавства та враховувати інтереси громадськості. Виконати цю вимогу можливо тільки завдяки наявності системи ефективного контролю. Фінансовий контроль виступає обов'язковим елементом управління місцевими фінансами та дієвим інструментом, що дає змогу на належному рівні підтримувати фінансову дисципліну [153].

Огляд наукової літератури та актуальних публікацій, які заклали фундамент для вирішення цієї проблематики, демонструє значний інтерес наукової спільноти до фінансового моніторингу на муніципальному рівні. Р. Щур, І. Плєць, В. Мацьків та Н. Білошкурська зосередилися на

можливостях імплементації європейських практик фінансового аудиту в контексті життєдіяльності вітчизняних територіальних громад. Науковці довели доцільність адаптації інструментарію країн ЄС задля реформування контрольної системи, що, на противагу традиційним алгоритмам, передбачає інтеграцію контрольних заходів безпосередньо у процес виконання цільових програм українських ОТГ [170].

У межах свого наукового дискурсу В. Прасюк здійснив комплексний аналіз нормативно-правового базису, що регламентує державний фінансовий контроль в українському правовому полі, а також виявив системні дефекти у сферах законодавчого регулювання та практичної реалізації. Дослідник детально сфокусувався на класифікації контролюючих інституцій та параметрах їхньої правосуб'єктності. Окремий блок його праці присвячено специфіці наглядових функцій, які реалізують безпосередньо органи місцевого самоврядування [112].

Зі свого боку, І. Данчевська ключову увагу приділила державному фінансовому контролю за розподілом та експлуатацією ресурсів місцевих бюджетів України, де окремим вектором виділено проведення фінансових розслідувань. Примітно, що це слідство позиціонується дослідницею як специфічний різновид контрольної діяльності [40].

Також вагоме значення має практичний посібник із нагляду за витрачанням муніципальних фінансів, сформований під час втілення ініціативи «Громадський контроль за використанням державних фінансів на місцевому рівні» за фінансового сприяння Посольства Королівства Нідерландів в Україні [118].

Неможливо оминати й профільне навчальне видання, присвячене державному контролю бюджетних коштів у секторі публічного менеджменту, де системно викладено методологічний базис та реалії вітчизняного досвіду здійснення наглядових процедур [46].

У цьому контексті варто зауважити, що на противагу загальнодержавному рівню, де наглядові функції чітко розподілені серед

владних інституцій єдиного вищого ешелону, у регіональному просторі ревізійною компетенцією володіють управлінські структури різного ієрархічного підпорядкування. Цей чинник формує вагомі додаткові підстави для побудови дієвої системи моніторингу в сфері локальних публічних фінансів. Окрім цього, на рівні територіальних громад спостерігається суттєве масштабування безпосереднього предмета перевірок порівняно з загальнонаціональним вектором. Якщо на центральному рівні вектор фінансового контролю спрямовано переважно на перевірку функціонування органів виконавчої гілки влади, то на місцевому рівні моніторингові заходи охоплюють діяльність не лише виконавчих структур, а й представницького депутатського корпусу. Такий стан речей першочергово продиктований функціонуванням в державі уніфікованого правового поля, критеріям та нормам якого зобов'язані беззастережно відповідати будь-які рішення, що приймаються інституціями місцевого самоврядування.

Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах децентралізації полягає не тільки в комплексній оцінці сфери фінансів, роботи територіальних органів виконавчої влади та місцевого самоврядування щодо їх спроможності забезпечити регіон коштами, а й у виявленні додаткових джерел наповнення місцевого бюджету за рахунок прийняття управлінських рішень, що сприятимуть ефективності контролю процесів формування та використання ресурсів місцевих бюджетів[41].

Фінансовий контроль за місцевими фінансами можна класифікувати за кількома ключовими ознаками: за часом проведення, за органами, які його здійснюють, та за об'єктами інституціями місцевого самоврядування. У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність структурування та впорядкування елементів зазначеної системи. Кожен із цих критеріїв дозволяє детально розкрити специфіку наглядової діяльності, проте першочергове значення для забезпечення безперервності та превентивності контрольних заходів має часовий чинник. Саме хронологічний підхід дає змогу простежити динаміку управління фінансовими ресурсами на всіх етапах бюджетного

процесу. З огляду на це, детального розгляду потребує фінансовий контроль за місцевими фінансами за часом проведення, який традиційно поділяють на попередній, поточний та наступний.

Попередній фінансовий контроль посідає ключове місце в системі муніципально-правового регулювання, оскільки він реалізується на етапах планування, прогнозування, а також безпосереднього розгляду та затвердження місцевих бюджетів, фінансових планів комунальних підприємств та кошторисів бюджетних установ. Будучи невід'ємним елементом бюджетного процесу на місцевому рівні, цей вид контролю передуює фактичному здійсненню господарських і фінансових операцій з публічними коштами. Головна правова та практична мета попереднього контролю полягає в реалізації превентивної (запобіжної) функції права, де його інструментарій спрямований на своєчасне виявлення та блокування спроб нецільового, неефективного або нераціонального використання фінансових ресурсів територіальної громади. Це дозволяє мінімізувати ризики завдання матеріальної шкоди місцевим бюджетам та фінансово-господарській діяльності суб'єктів муніципального сектору ще до моменту виникнення юридичного факту витрачання коштів, а також забезпечити повну відповідність проєктів фінансово-правових актів вимогам чинного законодавства.

Якщо порівнювати ефективність попереднього контролю на різних етапах бюджетного процесу, то очевидно, що доцільнішими є ті контрольні заходи, які дозволяють встановити неефективність видатків ще до їхнього включення до місцевого бюджету. Адже в цьому разі завдяки виявленню недоліків існує можливість спрямувати обмежені ресурси для здійснення інших суспільно важливих заходів. Виявлення неефективності бюджетних видатків вже після затвердження бюджету не є гарантією того, що ці витрати не будуть здійснені. Це пов'язано з тим, що: по-перше, виконавча влада зобов'язана виконувати схвалений бюджет; по-друге, для скасування видатків необхідна згода представницької гілки влади. Висновки професійних

аудиторів про неефективність видатків не завжди служать переконливим аргументом для політиків, які приймають рішення про внесення змін до бюджету [153].

Отже, на відміну від поточного чи наступного контролю, які фіксують процеси або їхні результати, попередній контроль на місцевому рівні виступає правовим бар'єром проти фінансового марнотратства та деструктивних управлінських рішень, забезпечуючи збалансованість місцевих бюджетів та фінансову спроможність органів місцевого самоврядування на етапі стратегічного планування розвитку муніципальних територій.

Реалізація поточного контролю у площині місцевих фінансів є фундаментальним механізмом безперервного, оперативного та покрокового нагляду, який здійснюється безпосередньо в момент проведення фінансово-господарських операцій. Цей вектор суб'єктного моніторингу інтегрується у процеси щоденного збору, розподілу та практичного використання фінансових ресурсів територіальних громад, охоплюючи діяльність як органів муніципальної влади, так і представників приватного чи публічного сектору. Інформаційну основу для виконання поточних наглядових процедур становить комплекс відомостей, відображених у первинних документах, поточних реєстрах бухгалтерського обліку, актах інвентаризації та безпосередніх результатах візуального спостереження за діяльністю розпорядників бюджетних коштів. На противагу цьому, наступні (ретроспективні) контрольні заходи спрямовані на ревізію вже завершених господарських процесів, де базовим об'єктом правового аналізу виступає система муніципальних фінансів загалом. Такий нагляд забезпечується уповноваженими інституціями державної та місцевої влади, а також юридичними й фізичними особами [70, с. 12]. Він має систематичний (плановий) або цільовий (екстрений) характер і орієнтований на ретельну перевірку фінансових звітів, упорядкованих облікових записів та виправдовувальної документації з метою ретроспективного виявлення правопорушень. Головною метою наступних контрольних дій у сфері

муніципально-правового регулювання є остаточне підтвердження легітимності, доцільності, своєчасності та фактичної продуктивності проведених транзакцій [110, с. 37].

Теоретично обґрунтованим є твердження, що муніципальний фінансовий контроль (особливо у сфері видаткової частини місцевих бюджетів) не може обмежуватися виключно карально-фіскальною функцією – фіксацією фактів нецільового використання, привласнення чи розтрата публічних коштів. Його стратегічний вектор повинен зміщуватися у бік правового підтвердження досягнення запланованих соціально-економічних результатів, наголошуючи на оцінці якості та доцільності управлінських рішень щодо раціонального оперування фінансовим потенціалом громади [117, с. 287]. Проте у вітчизняній правозастосовній практиці фінансовий контроль на місцевому рівні досі функціонує переважно крізь призму адміністративно-силового тиску на суб'єктів господарювання, де штучно домінують «каральна» та «жорстка регулююча» функції. Якщо за попередніх застарілих управлінських моделей такий примусовий підхід виконував відносно стримувальну роль щодо недопущення фінансових деліктів, то в сучасних ринкових реаліях та в умовах фіскальної децентралізації силові методи остаточно втратили свій позитивний вплив на економічну поведінку муніципальних суб'єктів. Концепція «контролю заради контролю» є очевидним правовим та управлінським анахронізмом, який суперечить європейським стандартам Open Science та належного врядування. На нинішньому етапі розвитку фінансового права такий деструктивний підхід не лише не запобігає правопорушенням, а й штучно створює додаткові бар'єри, провокуючи виникнення глибоких кризових явищ у різних галузях локальної економіки та стримуючи розвиток муніципальних територій [70, с. 16].

Суттєвим недоліком попереднього та поточного контролю є їх висока вартість. У разі, коли контрольні заходи передують вчиненню фінансовим порушенням, потрібно контролювати всю сукупність фінансових операцій. А це призводить до витрачання значних трудових та матеріальних ресурсів.

Наступний фінансовий контроль реалізується безпосередньо після повного завершення відповідних публічно-правових транзакцій та розрахунково-камерних операцій. Сутнісна специфіка цього різновиду нагляду, що відрізняє його від превентивних та оперативних контрольних заходів, полягає у забезпеченні максимально глибокого, всебічного та деталізованого аналізу фінансово-господарського стану підконтрольних муніципальних суб'єктів. Базове функціональне призначення ретроспективного контролю у сфері місцевих фінансів зводиться до верифікації та детекції тих деструктивних девіацій, деліктів чи фінансових помилок, які не були своєчасно виявлені та заблоковані на попередніх етапах (під час попереднього або поточного моніторингу).

В імперативному порядку такі контрольні-ревізійні заходи ініціюються у разі надходження офіційної інформації, сигналів чи обґрунтованих відомостей щодо ймовірних правопорушень, зловживань або процедурних відхилень у процесі оперування муніципальними активами й публічними коштами, з метою їхнього юридичного підтвердження або офіційного спростування. Окрім іншого, правовий інструментарій наступного контролю спрямований на аудит і верифікацію достовірності фінансової та бюджетної звітності, а також на фіксацію фактів нелегітимного, нераціонального чи результативно неефективного розподілу та використання матеріальних і грошових ресурсів на локальному рівні. Методологічний алгоритм досягнення цієї мети передбачає ретельну документальну та фактичну перевірку, системне вивчення первинних джерел, а також компаративний аналіз отриманих емпіричних даних із базовими планово-прогнозними фінансовими індикаторами й нормативно-правовими стандартами [153].

Варто наголосити на нерозривному системному зв'язку між усіма зазначеними формами контрольної діяльності. Сумарний превентивний та правоохоронний ефект фінансового контролю за місцевими фінансами обумовлюється як якісним функціонуванням кожного окремого елемента, так і раціональним розмежуванням їхніх функціональних меж та інструментарію.

У сучасному науковому дискурсі В. А. Бортняк пропонує дефініцію, згідно з якою під державним фінансовим контролем за місцевими фінансами в Україні слід розуміти «діяльність уповноважених державних органів, спрямовану на перевірку і оцінку ведення фінансів органами місцевої влади, ефективність використання бюджетних коштів, дотримання вимог законодавства та фінансової дисципліни» [13].

Ця наукова позиція є цілком слушною та знаходить підтримку в нашому дисертаційному дослідженні, оскільки державний нагляд не заміняє муніципальний чи громадський аудит чи контроль і не підміняє їх, а виступає базовим архітектурним компонентом у забезпеченні транспарентності та правомірності фінансово-господарських операцій на рівні територіальних громад.

Правозастосовна практика дозволяє виокремити низку беззаперечних переваг цього різновиду публічного контролю, які виражаються у: 1) гарантуванні суворого цільового призначення та раціональності оперування фінансовими ресурсами з боку локальних інституцій влади; 2) зміцненні рівня фінансової правосвідомості на місцях, блокуванні спроб нецільового витрачання бюджетних асигнувань, детекції деліктів у сфері бюджетного законодавства; 3) забезпеченні відкритості руху публічних капіталів, посиленні суспільної довіри до локальної влади, підвищенні рівня підзвітності та правової відповідальності муніципальних посадовців.

Водночас архітектура контролю містить деструктивні та проблемні чинники, що потребують невідкладного нормативно-правового врегулювання, особливо крізь призму викликів воєнного часу: 1) дефіцит узгодженості та координаційних зв'язків у діяльності різногалузевих ревізійних інституцій, що провокує дублювання наглядових процедур або знижує їхню продуктивність; 2) стрімке скорочення питомої ваги власних доходів місцевих бюджетів, що посилює субсидіарну залежність громад від центрального бюджету та позбавляє контроль стимулюючого впливу на розвиток фіскальної автономії; 3) методологічна недосконалість та слабкий інституційний розвиток

підрозділів внутрішнього аудиту в територіальних громадах, що нівелює можливість оперативного виявлення правопорушень на локальному рівні; 4) нагальна потреба в модернізації нормативного базису фінансового моніторингу в умовах децентралізаційної реформи, передусім у частині розробки критеріїв оцінки ефективності та розбудови локальних систем внутрішнього контролю.

Окремо необхідно підкреслити, що правовий режим воєнного стану та його вплив на структуру видатків публічних фінансів України суттєво деформують традиційну практику контролю, генеруючи додаткові загрози та ризики. Провідним деструктивним чинником виступає падіння рівня прозорості витрачання коштів, зумовлене імперативною вимогою екстреного ухвалення управлінських рішень для нейтралізації воєнних небезпек. Як наслідок, фінансові операції нерідко здійснюються за спрощеними процедурами без належного документального супроводу, що створює підґрунтя для корупційних проявів та неефективного менеджменту ресурсів. Нівелювання цієї проблеми потребує впровадження інноваційних контрольних методик, здатних забезпечити паритет між швидкістю реагування та транспарентністю. Окрім того, проведення класичних аудиторських перевірок ускладняється через неможливість безпечного доступу до об'єктів на окремих територіях, зокрема у районах ведення бойових дій, що обмежує потенціал ревізійних органів щодо всебічного аналізу та знижує сумарну ефективність фінансово-контрольної системи.

У контексті нашого дослідження логіка системного аналізу вимагає переходу від часових форм моніторингу (попереднього, поточного та наступного) до дослідження інституційного зрізу цієї проблематики. Комплексна модернізація фінансового контролю за місцевими фінансами в умовах воєнного часу та децентралізації не може обмежуватися лише внутрішньою оптимізацією державних процедур. Ефективне функціонування муніципальної фінансової системи напряму залежить від збалансованого поєднання внутрішнього інституційного аудиту, суворого зовнішнього

нагляду з боку спеціалізованих державних інституцій, а також транспарентного цивільного (громадського) моніторингу, які в сукупності утворюють трирівневу систему захисту публічних інтересів територіальних громад.

У зв'язку з цим виникає наукова потреба чіткого розмежування та правового окреслення функціональних меж кожного із зазначених інституційних суб'єктів. Якщо зовнішній контроль покликаний забезпечити незалежну та неупереджену оцінку легітимності фінансових операцій з боку загальнодержавних органів, а внутрішній контроль виступає інструментом оперативного самоконтролю й менеджменту всередині самих муніципальних структур, то громадський аудит трансформується у дієвий запобіжник проти корупційних проявів безпосередньо «на місцях». Саме тому детальний розгляд правової природи, взаємодії та специфіки реалізації зовнішнього, внутрішнього і громадського фінансового контролю дозволить сформувати цілісну модель забезпечення фінансової дисципліни в системі місцевого самоврядування України.

Окремого правового осмислення в межах цього інституційного поділу потребує трансформація засобів та методів, за допомогою яких реалізуються зазначені форми контролю в епоху цифровізації публічного управління. Модернізація суверенних правових інститутів та інтеграція передових технологічних рішень (зокрема, залучення функціоналу платформи «Дія», відкритих реєстрів та інструментів безпосереднього електронного врядування) дозволяють докорінно змінити архітектуру взаємодії між суб'єктами контрольної діяльності. Цифрова прозорість не лише спрощує процедури внутрішнього моніторингу для розпорядників коштів та оптимізує критерії оцінювання для органів зовнішнього державного аудиту, а й виводить на якісно новий рівень інструментарій громадського контролю, перетворюючи його з пасивного спостереження на превентивний фактор захисту інформаційно-правової культури муніципального середовища.

В. Ф. Піхоцький в роботі визначає механізм державного фінансового

контролю із визначенням його структури. Першим елементом в механізмі є види фінансового контролю, які автор розподіляє на: державний; відомчий; незалежний; громадський; муніципальний [106, с. 121].

Я. В. Шашенок зауважує, що як правовий інститут у фінансовому праві фінансовий контроль розглядається вченими по-різному: 1) як комплексна система, до якої належать державні та недержавні органи контролю сектору економіки, повноваження яких спрямовані на гарантування економічної безпеки держави та інтересів суспільства; 2) є втіленням державного фінансового контролю без урахування особливостей природи поняття «державний контроль», подвійної природи поняття «контроль», категорії «фінанси» у зв'язку з публічним характером фінансових правових відносин. Вчений наголошує, що різноманіття підходів до тлумачення поняття «фінансовий контроль» пов'язане з тим, що вказаний термін вивчають представники економічної науки та визначають фінансовий контроль як комплексну систему, та представники науки фінансового права, що наголошують на публічній складовій поняття, а саме те, що фінанси виключно є коштами держави і фінансовий контроль визначається як перевірка, є функцією управління [163, с. 136].

С. Є. Федоров пропонує визначати фінансово-правову категорію фінансовий контроль як елемент публічного управління, основне завдання якого є чітко регламентована нормами права діяльність уповноважених органів публічної влади чи місцевого самоврядування з визначення відповідності діяльності об'єктів фінансового контролю чинному законодавству у сфері використання та перерозподілу публічних фондів грошових коштів з метою задоволення певних інтересів держави, територіальних громад та громадян як учасників публічних правовідносин [150, с. 210].

У контексті муніципально-правових відносин сутність зовнішнього фінансового контролю за місцевими фінансами розкривається крізь призму наукових підходів Л. В. Гуцаленко та М. М. Коцупратого як комплексна,

цілеспрямована правова діяльність відокремлених від структури органів місцевого самоврядування інституцій. Базуючись на імперативних приписах законодавства, цей нагляд полягає у встановленні об'єктивного стану справ у бюджетно-господарській діяльності муніципальних суб'єктів. Його першочерговим вектором є гарантування правомірності, суворості бюджетної дисципліни та раціональності під час формування, розподілу й безпосереднього використання локальних фондів грошових коштів, що виступає фундаментальним чинником стабільного соціально-економічного розвитку територіальних громад [38, с. 302]. Інституційне ядро цієї системи, як справедливо зазначає В. А. Бортняк, становить державний зовнішній фінансовий аудит, покладений на Рахункову палату України, яка реалізує свої повноваження за допомогою фінансових ревізій, аналізу ефективності та експертних заходів. У сфері місцевих фінансів цей процес передбачає перевірку правильності ведення обліку, оцінювання достовірності звітності муніципальних установ щодо видатків та надходжень, а також верифікацію цільового оперування бюджетними трансфертами [13].

Узагальнюючи конституційно-правові засади даного інституту, варто звернутися до висновків С. Є. Гребеня, який резюмує, що зовнішній фінансовий контроль реалізується виключно автономними, незалежними органами в межах наданої їм нормативної компетенції [37, с. 106]. К. Е. Косяченко у своїх працях доводить, що такий незалежний нагляд на місцевому рівні виступає ключовим елементом демократичного устрою та правовим інструментом захисту інтересів соціуму, оскільки він забезпечує реальну підзвітність органів місцевої влади перед конкретною територіальною громадою. Учений наголошує, що для збалансованого правового регулювання публічних фінансів критично важлива гармонізація як внутрішньої, так і зовнішньої ланки контролю, де зовнішня інстанція є спеціалізованим суб'єктом, винесеним за межі системи виконавчої влади та виконавчих органів місцевого самоврядування [76, с. 244].

Вважаємо, що вагоме значення має дефініція І. І. Попадинця, згідно з

якою зовнішній фінансовий контроль за своєю суттю є організаційно та функціонально автономним від об'єктів перевірки. Стосовно муніципальної системи — це контроль, що здійснюється органами, які утворені законодавчою владою (представницькими інституціями) і є абсолютно зовнішніми щодо структури конкретної міської, селищної чи сільської ради, її виконавчих комітетів та комунальних підприємств. Він спрямований на ретроспективну оцінку виконання дохідної й видаткової частин місцевих бюджетів за критеріями структури, обсягу та фактичної продуктивності [115, с. 225]. З огляду на це, під державним зовнішнім фінансовим контролем за місцевими фінансами пропонуємо розуміти незалежну діяльність уповноважених публічних інституцій, орієнтовану на аудит легітимності, доцільності та ефективності акумулювання й витрачання локальних фінансових активів з метою забезпечення правопорядку в муніципально-бюджетній сфері.

Проте аналіз практичної реалізації зовнішнього контролю за місцевими фінансами у вітчизняних реаліях дає підстави констатувати наявність глибоких системних проблем. Провідною деструктивною тенденцією є надмірна фіскально-каральна спрямованість перевірок, коли зовнішні контролюючі органи зосереджуються виключно на формальній фіксації правопорушень (привласнення коштів, процедурні помилки) та застосуванні примусових санкцій, натомість повністю ігноруючи аудит ефективності управлінських рішень та оцінку досягнення соціально-економічних цілей громади. Ця ситуація ускладнюється триваючим правовим режимом воєнного стану, який через об'єктивну необхідність швидкого ухвалення оборонних і гуманітарних рішень породив дефіцит документальної прозорості видатків на місцях. Окрім того, класичний зовнішній аудит суттєво обмежений у зоні бойових дій та на прифронтових територіях через загрози безпеці, що унеможлиблює проведення повноцінних фактичних перевірок, знижує загальну результативність нагляду і створює додаткові корупційні ризики.

Вирішення окреслених проблем вимагає кардинальної модернізації

нормативно-правового базису та переходу від каральної концепції до сервісно-консультативної моделі контролю «належного врядування» (good governance). Основним шляхом подолання кризових явищ має стати інтеграція передових методів аудиту ефективності, які оцінюють не просто законність транзакції, а раціональність використання кожної гривні з погляду інтересів громади. Для збалансування оперативності ухвалення рішень та вимог прозорості в умовах воєнного стану необхідно впроваджувати новітні цифрові інструменти віддаленого моніторингу, розширюючи функціонал платформи «Дія» та відкритих реєстрів для безперервного дистанційного аналізу первинних документів. Такий підхід дозволить частково нівелювати проблему обмеженого фізичного доступу до небезпечних регіонів, забезпечить стабільний зовнішній контроль без створення штучного адміністративного тиску на органи місцевого самоврядування та підвищить рівень інформаційно-правової культури муніципального середовища.

Зважаючи на міжнародну практику, необхідно вказати, що в європейських правових системах зовнішній фінансовий контроль на локальному рівні забезпечується спеціальними автономними інституціями, які є підзвітними вищому законодавчому органу або муніципальним представницьким радам. Держави-учасниці ОЕСР (зокрема Франція, Німеччина, Польща та інші) вибудовують вертикальну модель зовнішнього моніторингу, де вищий нагляд закріплений за незалежним аудитором, а чітка підзвітність і гармонійне розмежування компетенцій інших контролюючих суб'єктів забезпечують транспарентність та реформування системи місцевих фінансів.

У зв'язку з цим зарубіжний досвід переконливо доводить, що оптимізація архітектури зовнішнього контролю дозволяє суттєво підвищити продуктивність менеджменту локальних фінансів, а також превентивно блокувати правопорушення і фінансові зловживання.

Поряд із функціонуванням автономних інституцій зовнішнього аудиту, невід'ємним і логічно взаємопов'язаним елементом системи захисту

муніципальних ресурсів виступає внутрішній фінансовий контроль. У дисертаційному дослідженні важливо підкреслити, що якщо зовнішній вектор нагляду орієнтований на ретроспективну оцінку діяльності органів місцевого самоврядування з боку незалежних державних органів, то внутрішній контроль є продуктом самоорганізації самої системи муніципального управління. Він інтегрується безпосередньо у внутрішню структуру розпорядників бюджетних коштів, виконавчих комітетів та комунальних підприємств, виконуючи роль оперативного правового щита, який дозволяє виявляти фінансові девіації та процедурні помилки ще на стадії їх виникнення всередині самої громади.

Перехід до детального наукового аналізу внутрішнього фінансового контролю за місцевими фінансами зумовлений його унікальною правовою природою, яка поєднує в собі функції внутрішнього аудиту та поточного фінансового менеджменту. В умовах децентралізації та правового режиму воєнного стану саме цей інструментарій набуває першочергового значення, оскільки він покликаний не просто карати за допущені порушення, а превентивно оптимізувати управлінські процеси, мінімізувати фінансові ризики та забезпечувати раціональне оперування публічними активами. З огляду на це, виникає об'єктивна потреба дослідити теоретико-методологічні засади, нормативне регулювання та практичні проблеми розбудови дієвих підрозділів внутрішнього контролю безпосередньо всередині територіальних громад.

Відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України [16] внутрішнім контролем є комплекс заходів, що вживаються керівником для забезпечення дотримання законності й ефективності витрачання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Організація внутрішнього контролю у площині реалізації видаткової частини бюджетної установи базується на чіткому розмежуванні компетенцій, функціональних обов'язків та юридичної відповідальності між

співробітниками на етапах прогнозування, розподілу та безпосереднього освоєння публічних асигнувань. Цей процес також охоплює моніторинг результативності використання коштів та безперервне впровадження превентивних засобів, спрямованих на недопущення деліктів і недотримання нормативно-правових актів, які регламентують видаткові операції. Ключовим суб'єктом, на якого покладається обов'язок щодо забезпечення внутрішнього нагляду в межах установи, виступає її безпосередній керівник, чия діяльність орієнтована на постійний моніторинг зазначених процесів та нівелювання фінансових ризиків задля оперативного блокування ймовірних правопорушень. На керівника ОМС покладено персональну відповідальність за проектування, нормативне закріплення та практичну життєздатність системи внутрішнього контролю (СВК), яка має функціонувати системно, безперебійно та результативно. Спираючись на засадничі європейські стандарти та практики належного врядування, раціонально побудована архітектура контрольного механізму імперативно вимагає обґрунтованого, пропорційного та збалансованого розподілу прав, повноважень і зон відповідальності між усім персоналом установи.

Серед основних проблем розвитку внутрішнього контролю в установах державного сектору виокремлюють: неусвідомлення керівниками установ відповідальності за організацію внутрішнього контролю; нерозуміння сутності внутрішнього контролю, а саме розуміння його як інспекційної діяльності; недостатність і недосконалість нормативно-правової бази внутрішнього контролю (в частині організації внутрішнього контролю, відсутності порядків і механізмів здійснення контролю за станом внутрішнього контролю) тощо [134, с. 31].

Раціонально вибудована архітектура внутрішнього контролю виступає дієвим правовим та управлінським інструментом у сфері менеджменту асигнувань місцевих бюджетів безпосередньо на рівні розпорядників коштів публічного сектору. У глобальній фінансово-правовій практиці універсальним та загальновизнаним стандартом проектування внутрішніх систем контролю

як для суб'єктів приватного права, так і для інституцій державного сектору, є методологічна концепція COSO. Зазначений концептуальний підхід у 2004 році було остаточно інтегровано до базового міжнародного документа COSO ERM «Управління ризиками – інтегрована конструкція». Вітчизняна правозастосовна та законотворча практика у сфері муніципальних фінансів, наслідуючи прогресивний світовий досвід, також обрала цю модель за фундаментальну основу для нормативного моделювання, розбудови та подальшої модернізації локальних систем внутрішнього контролю.

Необхідно вказати, що інститут управлінської відповідальності, а також принципи публічної підзвітності керівника та штатного персоналу ОМС мають безпосередньо відображатися на моніторинг результативності реалізації видаткових операцій. Зокрема, цей правовий обов'язок охоплює такі системні стадії та елементи бюджетного процесу, як: обґрунтоване проектування бюджетних запитів, нормативне визначення порядків оперування фінансовими ресурсами, розробка, затвердження та практичне виконання кошторисів публічних установ, а також формування паспортів відповідних бюджетних програм. Окрім того, сфера такої відповідальності безумовно охоплює безпосереднє витрачання асигнувань місцевих бюджетів та фінальне оцінювання продуктивності й фактичного соціально-економічного ефекту від реалізації затверджених бюджетних програм на локальному рівні.

Архітектура системи внутрішнього контролю в публічному секторі імперативно охоплює сукупність взаємопов'язаних елементів, які мають наскрізний характер і поширюються на всі структурні підрозділи, управлінські акти та фінансово-господарські процеси бюджетної установи.

Першим базовим елементом є внутрішнє середовище, яке виступає фундаментальною правовою та організаційною основою, у межах якої керівництво установи, що несе персональну юридичну відповідальність за стан контролю, спільно зі штатним персоналом формує внутрішню корпоративну культуру, правосвідомість та сприятливий клімат, які

забезпечують позитивне ставлення до контрольних процедур. Другою обов'язковою складовою є управління ризиками як невід'ємний компонент фінансового менеджменту, що передбачає безперервну ідентифікацію, класифікацію та правову оцінку потенційних загроз внутрішнього та зовнішнього характеру, з якими стикаються органи публічної влади, де на рівні керівництва інституції нормативно закріплюється конкретний тип реагування на виявлені девіації та розробляється комплекс заходів щодо їх нівелювання. Третім елементом виступають безпосередні заходи контролю, що забезпечують правове та методологічне підґрунтя управлінського процесу шляхом імперативного встановлення чітких правил, регламентів, процедур та технічних прийомів, які гарантують безумовне і точне виконання розпоряджень та вказівок керівного складу у практичній діяльності. Четвертим компонентом є моніторинг, який є системою регулярного ретроспективного та поточного нагляду за фінансово-господарською діяльністю установи, спрямованою на об'єктивне оцінювання досягнутих результатів та оперативне вжиття коригуючих засобів у разі виявлення відхилень. П'ятим елементом визначено інформацію та комунікацію, що передбачає фіксація, систематизацію та своєчасне доведення релевантних відомостей до керівництва та інших уповноважених суб'єктів публічного сектору у формі та в строки, що дозволяють їм виступати належною основою для реалізації функцій внутрішнього контролю та аудиту, що актуалізує потребу в розбудові модернізованої інформаційно-комунікаційної інфраструктури в системі розпорядників бюджетних коштів.

Водночас правозастосовна практика та емпіричний аналіз діяльності вітчизняних розпорядників публічних коштів свідчать, що на сьогоднішній день процес функціонування внутрішнього контролю у багатьох інституціях не відповідає критеріям повноти та нормативної завершеності. Зокрема, процедури внутрішнього фінансового моніторингу часто мають фрагментарний характер і не інтегрують у собі весь спектр закріплених законодавством елементів. Найбільш критичним правовим дефіцитом є

фактичне ігнорування етапів оцінки фінансових ризиків та системного моніторингу видатків, тоді як інші компоненти системи внутрішнього контролю мають суто формальну регламентацію і потребують суттєвої модернізації. З огляду на це, у межах дисертаційного дослідження вбачається науково доцільним та практично виправданим на основі базової п'ятикомпонентної структури детально спроектувати та нормативно типізувати конкретні процедури, які мають застосовуватися під час здійснення контролю за ефективністю та раціональністю використання асигнувань місцевих бюджетів.

Аналізуючи правову природу громадського фінансового контролю у царині локальних фінансів крізь призму доктринальних підходів та правозастосовної практики, особливу увагу слід приділити висновкам О. І. Вацлавського. Учений детально вивчає місце та функціональне навантаження цивільного нагляду на етапах проектування, затвердження та практичної реалізації місцевих бюджетів, окремо підкреслюючи його вагому роль у процесах інтенсифікації транспарентності та результативності менеджменту фінансових ресурсів територіальних громад [18].

Зі свого боку, Г. Наконечна акцентує увагу на тому, що ключовий вектор інституту громадського контролю орієнтований на гармонізацію процесів управління муніципальними фінансами із реальними потребами та інтересами населення, виходячи далеко за межі суто формальної перевірки дотримання правових норм. Активна й конструктивна залученість представників громадянського суспільства виступає гарантом формування більш раціональної бюджетної стратегії та зміцнення підзвітності муніципальних органів, тоді як інструменти політичної відповідальності трансформуються у специфічну санкцію у випадку детекції управлінської неефективності [96].

Схожі дефініції пропонуються у працях вчених, які солідаризуються у твердженні, що фінансовий контроль з боку громадськості має ознаки цілковито автономного наглядового інструменту, право на ініціювання якого належить об'єднанням громадянського суспільства або безпосередньо

окремим членам громади з метою системного моніторингу фінансово-господарських операцій органів локальної влади [77].

Узагальнюючи вищезазначене, необхідно констатувати, що на сучасному етапі розвитку муніципального права суспільний нагляд практично реалізується через залучення потенціалу засобів масової інформації, інститутів політичних партій, професійних спілок, неурядових організацій, а також за допомогою таких інструментів електронної демократії, як направлення петицій, офіційних звернень чи запитів на отримання публічної інформації. Зазначений інструментарій дозволяє здійснювати безперервний моніторинг за процесами освоєння публічних фінансових активів та загальною діяльністю муніципальних посадовців. Модернізація контрольно-ревізійної архітектури відповідно до європейських стандартів втілюється у життя через синергетичне поєднання та взаємодію державних і громадських наглядових інституцій, що суттєво підвищує загальний рівень протидії корупційним проявам та правопорушенням у бюджетній царині. Практичний вимір такої діяльності наочно демонструється безпосередньою роботою незалежних активістів, колегіальним обговоренням фінансових проєктів під час відкритих громадських слухань, а також проведенням антикорупційних розслідувань щодо фактів нераціонального витрачання ресурсів громади.

Результативність системи публічного нагляду за публічними коштами досягається лише за умови, коли механізми зовнішнього, внутрішнього контролю функціонують на засадах оперативності, неупередженості, суворої нормативної регламентації та орієнтації на кінцевий суспільно корисний ефект. Такий підхід гарантує належне виконання поставлених місій та успішну реалізацію стратегічних цілей регіонального й загальнодержавного розвитку. Фундаментальне значення у цьому процесі має розбудова збалансованого інституційного каркаса, нормативно-правове закріплення статусу наглядових інституцій, деталізація їхніх прав, обов'язків, а також модернізація форм і методів контрольно-ревізійної діяльності у царині менеджменту публічних фінансів.

На наше переконання, методологічним орієнтиром цієї реформи має стати принцип фінансової децентралізації архітектури контролю за місцевими бюджетами. Оновлена модель повинна відповідати актуальним викликам сьогодення, стимулюючи сталий економічний поступ як України в цілому, так і окремих її територіальних громад. У межах зазначеної парадигми вкрай важливо чітко кодифікувати роль і нормативне місце держави та інститутів місцевого самоврядування у контрольних правовідносинах. Зокрема, це передбачає одночасне розмежування компетенцій між усіма ієрархічними рівнями публічної влади із вичерпним визначенням функціональних повноважень державних органів та муніципальних рад (включаючи обласну та районну ланки), що дозволить остаточно унеможливити деструктивне дублювання їхніх завдань. З огляду на зазначене, актуалізується потреба у правовому формуванні довгострокової та середньострокової стратегії розвитку фінансового контролю за місцевими бюджетами із поетапним алгоритмом її практичного впровадження.

Висновки до розділу 2

Врахування зазначених доктринальних та нормативно-правових положень дозволяє сформулювати власне бачення сучасного нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами на сучасному історичному етапі.

Узагальнюючи, слід зазначити, що актуальність дослідження теми порівняльної характеристики нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами зумовлена поєднанням теоретичних і практичних чинників. Вона визначається зростанням ролі місцевих фінансів у публічному управлінні, необхідністю забезпечення балансу між фінансовою автономією та ефективним контролем, потребою імплементації європейських стандартів і вдосконалення національного законодавства. У цьому зв'язку порівняльно-правові дослідження у зазначеній

сфері набувають особливого значення як для розвитку фінансово-правової доктрини, так і для формування ефективної практики управління публічними фінансами на місцевому рівні.

Забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами – це форма адміністративно-управлінської діяльності у фінансово-бюджетній сфері, пов'язана з реалізацією повноважень органів публічного управління у співпраці з інституціями громадянського суспільства, спрямована на забезпечення законності, прозорості та підзвітності формування, розподілу й використання публічних фінансових ресурсів на місцевому рівні, а також на досягнення збалансованості між фінансовою автономією територіальних громад і необхідністю державного нагляду в межах, визначених законом. Така діяльність має комплексний характер і охоплює сукупність правових, організаційних, процедурних та інформаційно-аналітичних заходів, спрямованих на запобігання фінансовим правопорушенням, мінімізацію бюджетних ризиків, підвищення ефективності та результативності використання коштів місцевих бюджетів і забезпечення стабільності бюджетної системи в цілому.

У науковому вимірі фінансовий контроль за місцевими фінансами слід розглядати не лише як інструмент виявлення порушень бюджетного та фінансового законодавства і притягнення винних осіб до юридичної відповідальності, а як складову сучасної моделі публічного управління, орієнтованої на превентивність, ризик-менеджмент і сервісний характер діяльності органів влади.

Його реалізація передбачає інтеграцію внутрішнього й зовнішнього контролю, державного аудиту та громадського контролю, що забезпечує системний вплив на фінансові процеси на місцевому рівні та сприяє зміцненню фінансової дисципліни.

У всіх проаналізованих нами державах фінансовий контроль за місцевими фінансами базується на конституційно гарантованій автономії місцевого самоврядування та обмеженні державного втручання критерієм

законності. Водночас Польща демонструє найбільш інституційно диференційовану модель із наявністю спеціалізованих Regionalne Izby Obrachunkowe, Литва – управлінсько-аудиторську модель із посиленням внутрішнім контролем, а Румунія – централізовану аудиторську модель з територіальними структурами Curtea de Conturi. Сукупно ці моделі відображають різні підходи до реалізації європейських стандартів фінансового контролю в умовах децентралізації.

Узагальнюючи викладене, доходимо висновку, що муніципальний фінансовий контроль постає як самостійний вид та автономний рівень загальної системи фінансового контролю, який не можна безпідставно ототожнювати виключно з державним наглядом. Його правова природа, закладена у статті 143 Конституції України, відображає суверенне право територіальних громад самостійно контролювати виконання локальних бюджетів. В умовах фінансової децентралізації цей інститут трансформується із фіскально-карального інструменту в превентивно-аналітичний важіль, покликаний не лише протидіяти правопорушенням, а й виявляти додаткові резерви доходів та оптимізувати видаткову частину муніципальних фондів коштів задля забезпечення їхньої реальної фінансової автономії.

Специфіка фінансового контролю за діяльністю ОМС полягає у необхідності дотримання конституційного принципу презумпції належності та правомірності дій органів місцевого самоврядування. Фінансовий контроль держави не повинен перетворюватися на надмірне втручання в оперативну діяльність громад, що суперечило б Європейській хартії місцевого самоврядування. Відтак, правовий механізм контролю має чітко розмежовувати сфери компетенції державних контролюючих органів (Держаудитслужби, Рахункової палати) та внутрішніх наглядових підрозділів самих муніципалітетів, забезпечуючи їхній паритет і взаємодію задля сталого розвитку територіальних громад.

Водночас ключовою деструктивною проблемою сучасного етапу є нормативно-правовий дефіцит та відсутність уніфікованого профільного

закону, який би чітко регламентував організаційні засади місцевого фінансового контролю. Чинні законопроекти здебільшого ігнорують потребу у виділенні окремого структурного розділу для муніципального контролю, що консервує правову невизначеність і дублювання функцій. Понад те, покладання контрольних повноважень на самі ж місцеві ради та їхні виконавчі органи, які одночасно акумулюють і витрачають бюджетні асигнування, створює системний конфлікт інтересів, що суттєво знижує об'єктивність та результативність наглядових процедур на регіональному рівні.

Для розв'язання окреслених суперечностей та підвищення якості управління публічними коштами вбачається за необхідне інституційне оформлення відокремлених спеціалізованих наглядових органів у кожному регіоні, які діятимуть на засадах функціональної незалежності. Успішність практичної реалізації цієї модернізації безпосередньо корелює з якісним кадровим забезпеченням, що вимагає залучення висококваліфікованих фахівців у сфері фінансового права та аудиту. Лише за умови законодавчого розмежування компетенцій, подолання конфлікту інтересів та розширення інструментів суспільного моніторингу можливе створення ефективної системи муніципального контролю, здатної забезпечити фінансову безпеку та сталий розвиток українських громад.

У світлі гармонізації вітчизняного законодавства із європейськими стандартами, модернізація контрольно-ревізійної архітектури вбачається у створенні трирівневої синергетичної моделі, де державний зовнішній, внутрішній інституційний та громадський контроль не дублюють, а взаємно доповнюють один одного. Практична реалізація цивільного моніторингу через інструменти електронної демократії, відкриті слухання та розслідування активістів доводить, що залучення громадськості є превентивним правовим щитом проти корупції. Інтеграція громадського нагляду у загальну систему управління муніципальними фінансами дозволяє забезпечити баланс між швидкістю ухвалення рішень в умовах воєнного стану та публічною прозорістю, підвищуючи рівень інформаційно-правової культури

муніципального середовища.

Водночас досягнення всеохоплюючого превентивного та правоохоронного ефекту в зазначеній системі імперативно вимагає безперервного та послідовного застосування всіх часових форм фінансового моніторингу — попереднього, поточного та наступного (ретроспективного). Якщо попередній нагляд виконує бар'єрну функцію на стадії планування бюджетних видатків, а поточний забезпечує оперативне відстеження транзакцій, то ретроспективний контроль виступає фінальним верифікаційним етапом, орієнтованим на детекцію деструктивних девіацій, які були упущені на попередніх фазах. Тільки за умови їхнього хронологічного взаємозв'язку та раціонального розмежування сфер застосування можливе забезпечення суворої бюджетної дисципліни й підтвердження достовірності фінансової звітності на муніципальному рівні.

З метою системного вдосконалення механізмів фінансового контролю за місцевими фінансами в умовах децентралізації та воєнного стану нами пропонуються такі науково-практичні кроки:

По-перше, здійснити перехід від карально-фіскальної концепції зовнішнього держконтролю до сервісно-консультативної моделі належного врядування (*Good Governance*), змістивши акцент із формального виявлення процедурних помилок на глибокий аудит ефективності та раціональності використання кожної гривні з погляду інтересів громади.

По-друге, нормативно закріпити та впровадити інноваційні методики дистанційного моніторингу первинної документації шляхом розширення функціоналу цифрової платформи «Дія» та інтеграції відкритих реєстрів, що дозволить забезпечити безперервний контроль в умовах обмеженого фізичного доступу ревізорів до прифронтових зон та територій ведення бойових дій.

По-третє, усунути правовий дефіцит у функціонуванні локальних систем внутрішнього контролю (СВК) розпорядників бюджетних коштів, чітко типізувавши та кодифікувавши процедури обов'язкової ідентифікації й

оцінки фінансових ризиків на рівні керівництва кожної територіальної громади.

По-четверте, розробити та затвердити на законодавчому рівні чітку Середньострокову та Довгострокову стратегію державного фінансового контролю місцевих бюджетів, яка б на засадах фінансової децентралізації вичерпно розмежовувала компетенції та повноваження між усіма рівнями влади (включаючи обласні та районні ради), повністю нівелюючи ризики деструктивного дублювання наглядових функцій.

На сучасному етапі розвитку муніципального права суспільний нагляд практично реалізується через залучення потенціалу засобів масової інформації, інститутів політичних партій, професійних спілок, неурядових організацій, а також за допомогою таких інструментів електронної демократії, як направлення петицій, офіційних звернень чи запитів на отримання публічної інформації. Зазначений інструментарій дозволяє здійснювати безперервний моніторинг за процесами освоєння публічних фінансових активів та загальною діяльністю муніципальних посадовців. Модернізація контрольно-ревізійної архітектури відповідно до європейських стандартів втілюється у життя через синергетичне поєднання та взаємодію державних і громадських наглядових інституцій, що суттєво підвищує загальний рівень протидії корупційним проявам та правопорушенням у бюджетній царині. Практичний вимір такої діяльності наочно демонструється безпосередньою роботою незалежних активістів, колегіальним обговоренням фінансових проєктів під час відкритих громадських слухань, а також проведенням антикорупційних розслідувань щодо фактів нераціонального витрачання ресурсів громади.

Результативність системи публічного нагляду за публічними коштами досягається лише за умови, коли механізми зовнішнього, внутрішнього контролю функціонують на засадах оперативності, неупередженості, суворой нормативної регламентації та орієнтації на кінцевий суспільно корисний ефект. Такий підхід гарантує належне виконання поставлених місій та успішну

реалізацію стратегічних цілей регіонального й загальнодержавного розвитку. Фундаментальне значення у цьому процесі має розбудова збалансованого інституційного каркаса, нормативно-правове закріплення статусу наглядових інституцій, деталізація їхніх прав, обов'язків, а також модернізація форм і методів контрольно-ревізійної діяльності у царині менеджменту публічних фінансів.

На наше переконання, методологічним орієнтиром цієї реформи має стати принцип фінансової децентралізації архітектури контролю за місцевими бюджетами. Оновлена модель повинна відповідати актуальним викликам сьогодення, стимулюючи сталий економічний поступ як України в цілому, так і окремих її територіальних громад. У межах зазначеної парадигми вкрай важливо чітко кодифікувати роль і нормативне місце держави та інститутів місцевого самоврядування у контрольних правовідносинах. Зокрема, це передбачає одночасне розмежування компетенцій між усіма ієрархічними рівнями публічної влади із вичерпним визначенням функціональних повноважень державних органів та муніципальних рад (включаючи обласну та районну ланки), що дозволить остаточно унеможливити деструктивне дублювання їхніх завдань. З огляду на зазначене, актуалізується потреба у правовому формуванні довгострокової та середньострокової стратегії розвитку фінансового контролю за місцевими бюджетами із поетапним алгоритмом її практичного впровадження.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА МІСЦЕВИМИ ФІНАНСАМИ

3.1. Юридичні механізми залучення інститутів громадянського суспільства до планування та контролю за використанням місцевих фінансів

Проблематика забезпечення належного рівня фінансової спроможності територіальних громад перебуває в авангарді сучасного вітчизняного правового дискурсу, залучаючи прискіпливу увагу представників законодавчої та виконавчої гілок влади, провідних науковців-компаративістів, фінансистів-практиків та інституціональних елементів громадянського суспільства. Актуальність цього питання обумовлена наявністю системних прогалин, колізій та дублювань у масиві нормативно-правових актів, незадовільним рівнем правової взаємодії органів місцевого самоврядування з правозахисними та громадськими організаціями, а також перманентно високим питомим коефіцієнтом дотаційності локальних бюджетів.

Незважаючи на те, що у стратегічних програмах кожного вищого органу виконавчої влади України реформування фінансової основи місцевого самоврядування задекларовано як пріоритетний правовий та функціональний напрям державної політики, реальний правотворчий поступ характеризувався вторинністю та фрагментарністю. Зважаючи на генезис вітчизняного муніципалізму та етнонаціональні традиції державотворення, територіальні громади на сучасному етапі перебувають у стані пошуку оптимальної правової моделі збалансованого співіснування та паритетного розподілу повноважень із центральними органами влади.

Реальний стан фінансово-правового забезпечення функціонування органів місцевого самоврядування в частині реалізації як власних (самоврядних) компетенцій, так і делегованих державою повноважень,

відзначається суттєвою деструктивністю. Системний аналіз статистичних та фінансово-економічних показників дозволяє констатувати превалювання у структурі локальних доходів загальнодержавних податкових платежів, правова природа яких не пов'язана безпосередньо з господарською діяльністю муніципальних суб'єктів. Натомість обсяг фінансових ресурсів, що акумулюються у формі міжбюджетних трансфертів для виконання делегованих повноважень, є нормативно та фактично непропорційним реальному обсягу компетенцій муніципальних органів. Зазначений правовий диспарат суперечить демократичним архітектонікам ринкової економіки, загальновизнаним принципам бюджетного планування та ефективного управління публічними фінансами, закріпленим у національному бюджетному і податковому законодавстві, а також у релевантних імперативних нормах міжнародного права.

Попри певний позитивний юридико-організаційний поступ, досягнутий за роки розбудови незалежної Української держави, правовий інструментарій забезпечення самостійності територіальних громад у більшості адміністративно-територіальних одиниць залишається звуженим, а їхні фінансові фонди – обмеженими. По-перше, низька питома вага власних доходів нівелює гарантовану Конституцією України фінансову автономію місцевої влади, позбавляючи її реальних важелів безпосереднього правового та економічного впливу на регіональні соціоекономічні процеси. По-друге, легітимний доступ муніципалітетів до ринків капіталу та запозичень суттєво обмежується через надмірні відсоткові ставки, обслуговування яких покладає непомірний тягар на місцеві бюджети та загрожує їхній стабільності. По-третє, правовий механізм функціонування комунальних підприємств не забезпечує їхньої самоокупності, що призводить до хронічного субсидування за рахунок коштів платників податків. По-четверте, чинний адміністративно-правовий алгоритм розподілу та використання бюджетних асигнувань не містить дієвих критеріїв оцінки задоволення суспільних інтересів. З огляду на це, особливої науково-теоретичної та практичної ваги набуває доктринальне обґрунтування

та нормативне впровадження альтернативних джерел зміцнення фінансово-правової дієздатності територіальних громад.

Ефективність фінансового контролю є одним із ключових чинників забезпечення законності, результативності та прозорості використання коштів місцевих бюджетів. В умовах децентралізації та розширення фінансової автономії територіальних громад питання якості контролю за бюджетними ресурсами набуває особливої ваги, адже від нього залежить не лише фінансова стабільність місцевого самоврядування, а й рівень довіри громадян до влади.

Основною проблемою ефективності фінансового контролю за місцевими фінансами є фрагментарність правового регулювання та неузгодженість функцій між контролюючими органами. Державна аудиторська служба, Рахункова палата, органи Державного казначейства та фінансові управління місцевих рад часто дублюють окремі контрольні повноваження, що призводить до нераціонального використання ресурсів та відсутності єдиної системи оцінки результатів. Крім того, у більшості громад відсутні професійні внутрішні аудиторські підрозділи, а контрольна діяльність зводиться переважно до формального аналізу звітності.

Важливим аспектом проблематики ефективності є низький рівень відповідальності посадових осіб за нецільове або неефективне використання бюджетних коштів. Наявні норми Бюджетного кодексу та Кодексу України про адміністративні правопорушення не забезпечують належного механізму притягнення до відповідальності, особливо у випадках прийняття неефективних управлінських рішень, що не супроводжуються прямими збитками. Фактично відсутній інститут персональної матеріальної відповідальності керівників місцевих органів за порушення принципів ефективності, економності та результативності.

Ще однією проблемою є обмеженість інструментів громадського фінансового контролю, який міг би виконувати компенсаторну функцію у випадках неефективності державного чи внутрішнього контролю. Незважаючи на існування порталу «Є-data» та відкритих бюджетів громад,

рівень залучення громадян і громадських організацій до процесу моніторингу використання коштів залишається незначним.

Констатована пасивність суб'єктів громадського моніторингу та низька ефективність наявних цифрових платформ прозорості (зокрема, вебпорталу «Є-data») актуалізують необхідність доктринального переосмислення адміністративно-правових засад залучення населення до бюджетного процесу. У правовій доктрині децентралізації інститут цивільного нагляду має розглядатися не як факультативний елемент муніципальної демократії, а як імперативний правовий інструмент мінімізації корупційних ризиків та компенсації деструкцій державного і внутрішнього контролю. Відтак, подолання зазначеної обмеженості вимагає відмови від декларативних нормативних приписів і переходу до формування цілісної правової архітектури, яка б гарантувала реальну участь громадян на всіх стадіях оперування публічними коштами.

У цьому контексті ключового значення набуває нормативно-правове моделювання та законодавче закріплення дієвих юридичних гарантій, які трансформують формальне право громадян на інформацію у дієвий механізм імперативного впливу на локальну фінансову політику. Юридизація зазначеного процесу передбачає чітку регламентацію процедур партисипації, розширення правосуб'єктності інститутів громадянського суспільства у бюджетних правовідносинах та встановлення юридичної відповідальності посадових осіб за ігнорування результатів громадської експертизи.

У Національній стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства на 2021 – 2026 роки наголошується, що «становлення демократичної, правової та соціальної держави тісно пов'язане з розвитком громадянського суспільства як сфери суспільної діяльності громадян, які об'єднуються задля прийняття спільних рішень, захисту прав та інтересів, досягнення спільного блага» [95]. Зазначене концептуальне положення акцентує увагу не лише на ціннісній парадигмі інститутів громадянського суспільства, а й на їхній фундаментальній правовій ролі як імперативного суб'єкта зовнішнього

фінансового контролю та моніторингу прозорості розподілу публічних коштів органами місцевого самоврядування. Саме такий незалежний фінансовий контроль з боку соціуму спроможний компенсувати системні деструкції внутрішнього відомчого нагляду, трансформуючи формально задекларовану прозорість бюджетного процесу у реальну підзвітність місцевої влади перед громадою.

О. Батанов та В. Кравченко підкреслюють, що місцеве самоврядування само по собі може розглядатися як інститут громадянського суспільства, проте ефективність такої взаємодії залежить від рівня правової чіткості та автономії муніципальних структур [7]. Л. Данілова, М. Губа та Ю. Макешина аналізують питання нормативно-правового забезпечення участі інститутів громадянського суспільства у публічному управлінні, детально розглядають законодавчі механізми, які визначають порядок спів-праці між органами місцевого самоврядування та інститутами громадськості [39].

Встановлення продуктивної співпраці між органами місцевого самоврядування та інститутами громадянського суспільства відіграє ключову роль у демократичному вдосконаленні прийняття рішень, розвитку соціальних комунікацій та впровадженні концепції відкритого врядування. У цьому напрямі вивчення інноваційних форм взаємодії цих суб'єктів набуває значущості, оскільки воно дозволяє не лише ідентифікувати інструменти та механізми залучення, а й виявити перешкоди, що обмежують можливості громадян впливати на локальну політику.

Громадський фінансовий контроль є одним із видів фінансового контролю за ознакою суб'єктів, які його ініціюють та здійснюють. Громадський контроль може ініціюватись і здійснюватись безпосередньо самими громадянами, їх об'єднаннями, групами спеціалістів, які створюються при представницьких органах влади, а також державних і комунальних підприємствах, установах та організаціях на основі добровільності та безоплатності[136].

На сьогодні у високорозвинених державах ЄС, а завдяки практичному

впровадженню децентралізаційної реформи - і в українських реаліях, локальні кошториси перетворилися на головний фінансовий фундамент ОМС і ключовий важіль соціоекономічного прогресу територій. Функціонування локальних бюджетів гарантує господарську автономію ОМС, задекларовану Основним Законом та Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 27.05.97 р. [126]. Це стимулює ділову активність, відкриває можливості для модернізації виробничої та соціальної інфраструктури в межах громад, нарощує господарський потенціал регіонів, а також підвищує інвестиційні перспективи й конкурентоспроможність територіальних одиниць. У підсумку такий підхід суттєво розширює потенціал ОМС у контексті виконання покладених на них місій та формування комфортного й захищеного простору для життєдіяльності населення.

Сутнісне наповнення категорії «бюджет» трактується Бюджетним кодексом України як «...план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду» [16]. Фінансово-економічна природа місцевих кошторисів розкривається через акумулювання централізованих капіталів, що виступають матеріальним базисом для життєдіяльності Рад усіх рівнів (від обласних до сільських) та спрямовуються на фінансування, матеріальне забезпечення й розбудову об'єктів соцсфери та комунального сектору [154].

Як зазначає К. Павлюк, котра вивчала проблематику акумулювання та реалізації доходної частини локальних бюджетів, місцеві бюджети є фондами фінансових коштів, що забезпечують виконання місій та обов'язків, покладених на муніципальні структури [103]. Відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», цей бюджетний механізм виступає базовим важелем, за допомогою якого місцева влада регулює внутрішню господарську діяльність і закладає підґрунтя для соціоекономічного прогресу в межах своєї юрисдикції [126]. Своєю чергою, О. Кириленко диференціює

поняття місцевого бюджету за трьома напрямками: по-перше, як нормативно-правовий документ, що легітимізує право управлінських структур оперувати визначеними грошовими ресурсами; по-друге, як фінансовий план (кошторис) надходжень та асигнувань відповідного органу влади чи самоврядування; по-третє, як самостійну економічну категорію [64]. О. Сунцова трактує місцеві бюджети крізь призму системи розподільчих взаємозв'язків, що формуються під час акумулювання та освоєння грошових фондів муніципалітетів у процесі трансформації національного доходу задля стимулювання розширеного відтворення й покриття суспільних запитів [146]. На противагу цьому, В. Опарін зауважує, що місцеві бюджети є кошторисами відповідних адміністративно-територіальних одиниць, які слугують інструментом фінансового покриття як власних, так і делегованих повноважень місцевих владних інституцій [100, с. 183]. Наукова позиція І. Єфремової будується на інтерпретації локальних бюджетів як суто економічної категорії, що відображає комплекс суспільно-економічних відносин щодо генерації, аллокації та використання централізованих капіталів, які перебувають у віданні муніципальних органів і спрямовані на соціоекономічну модернізацію конкретних територій [57]. Отже, кожен із наведених дослідників акцентує увагу на окремій стороні сутності місцевого бюджету, які системно структурував О. Кириленко [64]. Зважаючи на викладене, констатуємо, що місцевий бюджет – це економічна категорія, яка матеріалізується у формі плану формування грошових ресурсів громади, що виступають фінансовим фундаментом для реалізації радами своїх безпосередніх і делегованих обов'язків, а також виконання завдань, покладених на ОМС.

Публічність взаємодії між соціумом та інститутами влади, поряд із відкритістю кошторисної політики й стадій бюджетного провадження, виступає базовим і засадничим індикатором життєздатності демократичного ладу. Прозорість бюджетної архітектури делегує право активній частині соціуму, що транслює інтереси різноманітних суспільних груп, моделювати альтернативні варіанти фінансових рішень та здійснювати верифікацію й

коригування дій ОМС у фінансовій та суміжних сферах, системно відстоюючи власні громадянські права.

Основний Закон України 1996 року легітимізував багатовекторність форм власності (зокрема приватної), ідеологічне різноманіття, політичний плюралізм, а також фундаментальний спектр майнових, політичних і персональних прав та свобод особистості. На законодавчому рівні було закладено потенціал для розбудови громадянського соціуму на засадах демократичного устрою, індивідуальної волі, підприємницької діяльності та ринкових механізмів. Окреслений комплекс факторів слугує базисом для становлення функціонального громадянського суспільства, а в парадигмі децентралізаційних зрушень та партисипативного управління послідовно забезпечує інституціоналізацію важелів впливу громадськості на локальні бюджети.

Врегулювання спектру завдань щодо формування адекватних матеріально-технічних, ресурсних та інституційних передумов для належного виконання ОМС закріплених і делегованих функцій у межах муніципалітетів є головним детермінантом модернізації простору. На сучасному етапі децентралізація постає як вектор системної трансформації, що охоплює не лише ОМС та муніципальні фінанси, а й модернізує архітектуру публічного адміністрування та суспільні відносини загалом. Дана реформа акумулює в собі не просто перерозподіл компетенцій, зобов'язань і капіталів, а й докорінну реконцептуалізацію місії індивіда у процесах прогресу держави, локальної громади та власного саморозвитку [78].

У сучасних реаліях, після набрання чинності Законом України «Про доступ до публічної інформації» у 2011 році, ключовою метою якого є гарантування прозорості суб'єктів владних повноважень та створення нормативних механізмів реалізації права кожного на отримання публічних відомостей, більша частина інформаційного масиву щодо діяльності ОМС стала повністю відкритою для суспільства. Крім того, сьогодні будь-який суб'єкт господарювання у територіальній громаді, як і кожен окремий

громадянин, має законне право акумулювати фінансово-бюджетні дані шляхом направлення офіційних інформаційних запитів. Зокрема, приписами частини 1 статті 6 вказаного Закону чітко відзначено, що право на доступ до відомостей про розпорядження бюджетними асигнуваннями, а також про володіння, користування чи розпорядження державним і комунальним майном не може бути обмежене за жодних обставин. Отже, на законодавчому рівні закріплено імперативний обов'язок розпорядників бюджетних коштів надавати вичерпну інформацію стосовно використання публічних фінансів, управління чи відчуження об'єктів державної та комунальної власності тощо. У зв'язку з цим, на теперішній час розпорядження та рішення ОМС, публічна фінансова звітність комунальних підприємств, а також інші аналітичні дані щодо місцевих бюджетів перебувають у безперешкодному доступі громадян.

Конкретні умови, критерії та процесуальний порядок забезпечення права на доступ до інформації про рух коштів державного і місцевих бюджетів детально регламентуються Законом України «Про відкритість використання публічних коштів». Відповідно до положень цього Закону, зазначені відомості підлягають обов'язковому оприлюдненню на Єдиному веб-порталі використання публічних коштів, який наділений статусом офіційного державного інформаційного ресурсу в мережі Інтернет. При цьому залучення та активна взаємодія всіх зацікавлених суб'єктів розвитку територіальних громад визнається обов'язковою передумовою для правотворчого моделювання збалансованого, реалістичного місцевого кошторису та стратегічного планування подальших векторів просторового поступу громади.

Щодо правової природи та стадій бюджетного процесу, то з початком реалізації реформи децентралізації, як зазначає дослідниця Г. Маркович, інститути громадянського суспільства отримали реальну правову можливість безпосередньо впливати на визначення пріоритетів соціоекономічного розвитку держави, регіонів та окремих територій, а також брати участь у прелімінарній підготовці й публічному обговоренні проєктів рішень про місцеві бюджети. Це дозволило забезпечити транспарентність та відкрити

населенню доступ до верифікації видаткових операцій на всіх рівнях та в усіх ланках вітчизняної бюджетної системи [88]. Ми цілком поділяємо наукову позицію автора і вважаємо за доцільне додати, що, за нашою власною оцінкою, досягнення належного рівня відкритості та прозорості місцевих бюджетів є чи не найважливішим правовим та інституційним здобутком усієї децентралізаційної реформи.

Окреслена теза додатково аргументується тим, що процедури формування й використання місцевих бюджетів, як і функціонування фінансово-кредитної системи держави в цілому, іманентно передбачають інститут постійного, всебічного моніторингу, оцінювання та контролю з боку громадськості. Водночас головний телеологічний вектор громадського контролю полягає в забезпеченні неухильного дотримання підконтрольними суб'єктами як позитивно-правових (формальних), так і звичаєвих (неформальних) норм бюджетного процесу під час акумулювання та освоєння коштів місцевих бюджетів. Ключові завдання громадського контролю детально досліджує С. Ключка. На його думку, основне завдання громадського контролю у сфері муніципальних фінансів полягає у своєчасному запобіганні порушенням законності й правопорядку, мінімізації можливих девіацій від намічених стратегічних цілей, а також у правовому захисті законних інтересів як усього суспільства, так і окремих суб'єктів правовідносин [65].

Громадський контроль у сфері муніципальних кошторисів концентрує свій правоохоронний та моніторинговий потенціал передусім на верифікації відповідності практичної діяльності з управління місцевими фінансами дійсним інтересам територіальних громад. Досить часто формально легітимні рішення ОМС щодо акумулювання бюджетних надходжень або асигнування коштів виявляються економічно недоцільними та не релевантними реальним суспільним запитам. Така деструктивна практика зумовлена переважно високою вартістю залучених фінансових джерел, а також низькою ефективністю видаткової частини місцевих бюджетів. З огляду на це,

громадський фінансовий контроль орієнтований не стільки на формальну перевірку дотримання позитивно-правових норм у публічно-фінансовій царині, скільки на забезпечення інституційної ефективності та доцільності управлінських актів, що ухвалюються суб'єктами владних повноважень [124].

На сучасному етапі представники правозахисного та громадського секторів володіють системою інструментів фінансового контролю та забезпечення транспарентності муніципальних фінансів, які доцільно інтегрувати в організаційно-функціональні механізми взаємодії інститутів цивільного суспільства та ОМС. Зокрема, дослідниця Г. Маркович класифікує найбільш імперативні та дієві правові інструменти контролю за такими напрямками. По-перше, це засоби масової інформації, які забезпечують системне медіависвітлення перебігу й результатів публічних дискусій, правових консультацій та робочих засідань із фінансово-бюджетних питань, а також офіційне обнародування нормативно-правових актів про бюджет (зокрема затвердженого рішення про місцевий бюджет). По-друге, це офіційні інформаційні ресурси ОМС, що здійснюють правове інформування через оприлюднення проєктів рішень або спеціалізованих збірок аналітичного характеру (на зразок буклету «Бюджет для громадян»), де у доступній формі відображаються ключові параметри бюджетних рішень, структура доходів і видатків, а також цільові програми розвитку. По-третє, це громадські слухання як інститут безпосередньої демократії, що забезпечує пряме залучення членів громади до правотворчого процесу та гарантує високий рівень правосвідомості й поінформованості населення, дозволяючи ОМС верифікувати правову позицію громадян щодо проєктів локальних бюджетів і враховувати їхні зауваження та пропозиції у фінальних актах. По-четверте, це публічні зустрічі та круглі столи, де правовий акцент зміщується на вирішення локальних завдань (наприклад, просторове планування чи розвиток населеного пункту), що дозволяє детально проаналізувати проблему, оперативно оцінити правову та суспільну реакцію жителів, акумулювати зауваження, критичні застереження й нормопроектувальні пропозиції. По-

п'яте, це моніторинг та дескрипція громадської думки виборців, що передбачає соціоекономічний і соціолого-правовий збір та аналітику масиву даних щодо ставлення населення до конкретного питання публічно-фінансового характеру. По-шосте, це консультативно-дорадчі органи (комітети), які забезпечують інституціоналізовані зустрічі з уповноваженими представниками територіальної громади або діяльність профільних робочих груп, створених для правового врегулювання конкретних муніципальних завдань [88].

Зміст чинних нормативно-правових актів фіксує імперативне положення, відповідно до якого експертні пропозиції, акумульовані за результатами проведення громадської експертизи, підлягають обов'язковому врахуванню владними суб'єктами під час розробки програм соціоекономічного поступу, державних цільових та локальних програм, безпосереднього моделювання бюджетів різних рівнів, а також у процесі правового врегулювання поточних управлінських завдань. Управління муніципальними фінансами із залученням інститутів громадянського суспільства стає можливим завдяки імплементації партисипативних механізмів у сферу ухвалення публічно-управлінських рішень та нормативній розробці чіткого алгоритму дій органів виконавчої влади під час здійснення громадського моніторингу та експертизи місцевих кошторисів.

Водночас у контексті фінансового контролю доцільно акцентувати увагу на тому, що у разі детекції під час громадської експертизи суттєвих девіацій від принципів раціональності й ефективності формування та витрачання бюджетних коштів, представники соціуму мають право ініціювати специфічні заходи впливу. Йдеться про інститут політичної відповідальності ОМС, що екстраполюється на депутатський корпус місцевих рад та інших виборних посадовців. Варто констатувати, що на теперішній час зазначений вид відповідальності позбавлений дієвого нормативно-правового інструментарію і має переважно декларативний характер. Практичний вектор цих санкцій зводиться до медійної артикуляції виявлених правопорушень, публічного

розголосу фінансових зловживань та репутаційної дискредитації посадових осіб. Проте, навіть за відсутності жорстких матеріально-правових санкцій, системна еволюція фінансового контролю з боку інститутів громадянського суспільства виступає дієвим запобіжником, здатним забезпечити реалізацію фундаментальної телеологічної місії місцевих фінансів - ефективного покриття та задоволення колективних інтересів і потреб територіальної громади.

Підконтрольність державно-управлінських рішень ОМС у межах бюджетного процесу доцільно інтерпретувати як нормативно кодифіковану систему стандартів, що регламентують стадії розробки, ухвалення, імплементації, а також громадського моніторингу та верифікації управлінських актів, детермінуючи формування прогресивної моделі публічного адміністрування. Відповідно, вектор генезису громадянського соціуму в Україні іманентно охоплює процеси партисипації (залучення) громадськості до бюджетного провадження. Це закладає уніфікований методологічний підхід до прийняття рішень, мінімізуючи ризики їхнього управлінського суб'єктивізму, упередженості чи фінансової неефективності.

Проте, як засвідчує правозастосовна практика, виключно позитивно-правових інструментів та імперативних обмежень виявляється недостатньо для превенції деліктів. Виникає об'єктивна правова потреба в інкорпорації особистісних регуляторів – стійкої системи морально-етичних імперативів, що транслуються через комплекс громадянських компетентностей як цілісного алгоритму правосвідомого мислення та поведінки. У цьому контексті громадський контроль постає як фундаментальна функція громадянського суспільства та дієвий інструмент інтеграції населення в процеси управління публічними справами. Цей інститут є імперативною формою безпосереднього народовладдя, оскільки делегує соціуму право брати участь у вирішенні загальнодержавних і муніципальних завдань, здійснюючи правомірний коригуючий вплив на функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування.

В Україні триває динамічний, проте інституційно складний етап

правової та функціональної взаємодії між цивільним і публічним секторами на муніципальному рівні. Окреслена тенденція виступає базовим детермінантом розвитку громадянського суспільства, оскільки засновується на засадах солідарної відповідальності за соціоекономічний добробут локальної території та закладає тривкий правовий фундамент для становлення громадського самоврядування. Такий формат партнерських правовідносин покликаний забезпечити нормативно-організаційні умови для оперативного, адаптивного й раціонального реагування на нагальні потреби територіальних громад.

Можна констатувати, що в умовах децентралізації екстенсивне розширення матеріально-фінансової автономії муніципальних структур без пропорційного посилення контрольно-наглядових інструментів з боку соціуму нівелює очікувану правову ефективність реформи та не забезпечує належної захищеності інтересів жителів. Громадські ініціативи, незалежна експертиза та системний фінансовий моніторинг постають базовими юридичними детермінантами, здатними трансформувати населення з пасивного об'єкта спостереження на проактивного суб'єкта фінансово-контрольних правовідносин, що виступає гарантією реалізації головної телеологічної місії місцевих фінансів – раціонального покриття колективних потреб громади в суспільних благах. Водночас чинний інструментарій впливу інститутів громадянського суспільства (зокрема правові форми політичної чи репутаційної відповідальності посадовців за неефективне оперування капіталом) наразі позбавлений дієвого процесуального забезпечення та має переважно декларативний характер.

З метою ліквідації зазначеного правового вакууму пропонується вдосконалити чинне законодавство України шляхом розробки та ухвалення комплексного нормативно-правового акта (або внесення цільових змін до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та Бюджетного кодексу України) в частині імперативної інституціоналізації результатів громадської експертизи. Зокрема, пропонується нормативно закріпити чіткий юридичний алгоритм, який зобов'язуватиме ОМС надавати офіційну,

мотивовану правову відповідь на кожну сформульовану експертну пропозицію громадськості, а у разі виявлення системних девіацій чи фінансової неефективності – впровадити правовий механізм відкликання фінансових рішень або ініціювання процедури дострокового припинення повноважень посадових осіб за спрощеною процедурою на підставі висновків офіційного громадського фінансового аудиту.

3.2. Міжнародний досвід правового регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами

У високорозвинених європейських державах інститут фінансового контролю за функціонуванням муніципальних інституцій виступає фундаментальним та невід'ємним елементом загальної архітектури управління публічними фінансами на місцевому рівні. Організаційно-правові моделі реалізації такого контролю мають суттєві відмінності, що обумовлено формою державного устрою, ступенем зрілості й специфікою національних правових систем, а також історично сформованими інституційними, культурними та ментальними особливостями побудови фінансово-контрольних органів конкретної країни. Аналогічно до вітчизняної правової доктрини та практики, у більшості держав-членів Європейського Союзу застосовується комбінований підхід, який базується на синергії та взаємодії систем внутрішнього фінансового моніторингу та зовнішнього юридичного контролю за діяльністю суб'єктів місцевого самоврядування. При цьому імперативні повноваження щодо здійснення зовнішнього фінансового аудиту та нагляду традиційно делегуються вищим органам фінансового контролю - вивіреном аналогам Рахункових палат, державним аудиторським структурам чи спеціалізованим контрольно-ревізійним відомствам.

Специфіка реалізації фінансово-контрольних повноважень у європейському правовому просторі виявляється у чіткому розмежуванні сфер компетенції між інституціями, що здійснюють нагляд за законністю

(формальною відповідністю) та доцільністю (ефективністю) використання публічних ресурсів. Уніфікація цих підходів на загальноєвропейському рівні багато в чому зумовлена імплементацією положень Лімської та Мексиканської декларацій [85; 178] керівних принципів аудиту, які заклали фундаментальні стандарти незалежності контролюючих органів від об'єктів перевірки. Відтак, у країнах англосаксонської та континентальної правових сімей зовнішній аудіюючий суб'єкт наділений абсолютним процесуальним імунітетом, що дозволяє проводити неупереджену правову оцінку фінансового стану муніципалітетів, мінімізуючи корупційні ризики та забезпечуючи транспарентність місцевих кошторисів перед локальними спільнотами.

Особливий науковий інтерес у контексті реформування вітчизняної системи фінансового контролю викликає досвід децентралізованих унітарних та федеративних держав ЄС, де місцевому самоврядуванню делеговано значний обсяг податкових повноважень. У таких правових системах внутрішній аудит інтегрований безпосередньо в організаційну структуру муніципального органу і виконує функцію превентивного моніторингу, тоді як зовнішні ревізійні інституції фокусуються на аналізі довгострокової фінансової спроможності територій та запобіганні дефіциту локальних бюджетів. Комплексне поєднання цих рівнів контролю дозволяє європейським муніципалітетам не лише підтримувати високу фінансову дисципліну, а й оперативно адаптувати видаткову політику до реальних соціоекономічних потреб населення, що є ключовим індикатором ефективного публічного управління.

У доктрині фінансового права публічний контроль обґрунтовано кваліфікують як фундаментальний та пріоритетний елемент системи управління публічними фінансами. У контексті функціонування інститутів муніципальної влади в Україні цей вид контрольно-наглядової діяльності має трансформуватися у цілісний і векторний комплекс матеріально-правових та організаційно-економічних засобів, спрямованих на верифікацію законності й детермінацію інституційної ефективності правотворчих та правозастосовних

актів ОМС у сферах акумулювання, аллокації та освоєння централізованих грошових фондів. При цьому до прелімінарних завдань зазначеної контрольної діяльності належать превенція фактів нераціонального та неефективного оперування майновими й фінансовими активами територіальних громад, а також недопущення ухвалення управлінських рішень, що потенційно містять деліктні ознаки, здатні детермінувати фінансові правопорушення або створювати правові передумови для їхнього вчинення. Крім того, цей інститут спрямований на детекцію та правову фіксація вже вчинених правопорушень у публічно-фінансовій царині, правотворче моделювання та обґрунтування комплексних заходів, орієнтованих на підвищення результативності використання муніципального капіталу, і застосування засобів правового реагування, спрямованих на припинення фінансових деліктів та реалізацію юридичної відповідальності винних суб'єктів правовідносин.

Зважаючи на незворотність євроінтеграційного вектора розвитку вітчизняного правопорядку, наукове обґрунтування напрямів модернізації зазначеного інституту актуалізує об'єктивну потребу в детальному доктринальному аналізі та релевантному ресептуванні відповідного досвіду провідних європейських держав. Системне узагальнення концептуальних підходів держав-членів ЄС до правового моделювання архітектури фінансового контролю за діяльністю муніципалітетів та процесуальної організації його здійснення дозволяє виокремити низку фундаментальних принципів. Серед них першочерговою є нормативна визначеність та чітка делімітація меж і обсягів персональної юридичної відповідальності вищих посадових осіб органів місцевого самоврядування, а також інституціоналізація системи фінансового моніторингу, наділеної належним обсягом матеріально-технічних та процесуальних гарантій для реалізації правомірних і результативних контрольних проваджень.

Важливе місце посідає чітке розмежування предметної компетенції та дискреційних повноважень між відомствами ревізійного спрямування та

інститутами аудиту, супроводжуване диференціацією правового статусу їхніх посадовців у вигляді інспекторів чи ревізорів та аудиторів на засадах безумовної функціональної та фінансової незалежності контролюючих суб'єктів та їхнього посадового складу. Сучасні європейські підходи вимагають проєктування архітектури внутрішнього фінансового контролю на засадах ризик-орієнтованого підходу та превентивного аналізу правових ризиків, що дозволяє інтегрувати у межах контрольних процедур класичні ревізійні перевірки із комплексним оцінюванням економічної доцільності, продуктивності та результативності ухвалених підконтрольними суб'єктами рішень і вчинених юридичних дій. Насамкінець, базовим критерієм виступає абсолютна автономія та процесуальний імунітет органів антикорупційного нагляду, що досягається шляхом їхньої інституційної сепарації в окрему правову структуру.

Наглядово-контрольні заходи інститутів центральної влади щодо муніципальних суб'єктів у вітчизняній доктрині подекуди визначаються як «урядовий контроль». Зокрема, у наукових працях Г. І. Завистовської зазначена дефініція інтерпретується як триєдина правова категорія, що поєднує в собі управлінський елемент, процесуальний алгоритм та нормовано-регламентовану діяльність. Як детермінант публічного адміністрування, цей інститут виступає автономним складником загальнодержавного фінансового контролю, що акумулює комплекс цілеспрямованих засобів забезпечення законності, ощадливості, продуктивності та результативності задля максимізації ефективності оперування державним капіталом і моделювання векторів фіскальної стратегії. Крізь призму процесуального підходу, він постає як системна, науково верифікована й нормативно закріплена послідовність реалізації контрольних прерогатив Кабінету Міністрів з метою інформаційного забезпечення процесів ухвалення рішень у сфері публічних фінансів та соціоекономічного поступу територій на засадах легітимної державної доктрини. У статусі нормативної категорії урядовий контроль дефініюється як врегульована нормами права діяльність уповноважених

спеціалізованих відомств, вектор якої спрямований на превенцію чи мінімізацію випадків нераціонального, протиправного та нецільового управління бюджетними ресурсами з боку підконтрольних суб'єктів [58, с. 6].

З наведеного теоретичного базису вбачається, що дослідниця обмежує предметне коло лише тими контролюючими структурами, які інституційно інтегровані в систему виконавчої гілки влади та здійснюють моніторинг руху державних асигнувань, зокрема делегованих органам місцевого самоврядування. Проте вища державна влада представлена також інститутом парламентаризму, який наділений власними автономними органами фінансового контролю (у багатьох правових системах європейських країн цю місію виконують вищезгадані Рахункові палати). У низці зарубіжних держав до предметної компетенції цих парламентських інституцій прямо віднесено нагляд за правомірністю формування та виконання бюджетних фондів муніципалітетами.

З огляду на це, на наше переконання, зовнішній фінансовий контроль, що здійснюється з боку центральних інститутів влади, у даному контексті більш термінологічно точно та юридично коректно кваліфікувати як парламентсько-урядовий контроль. Під цією категорією пропонується розуміти системно структуровану й кодифіковану чинним законодавством послідовність реалізації контрольних функцій вищих органів державної влади, метою якої є забезпечення належного управління фінансовими ресурсами та збалансованого соціоекономічного розвитку держави, її регіональних одиниць і територіальних громад.

Вказаний тип контролю у державах-членах ЄС диференціюється залежно від процесуальних форм та видів контрольної діяльності, які екстраполюються на підконтрольне коло суб'єктів, включаючи муніципальні органи. Так, у правових системах Австрії, Великої Британії, Данії, Естонії, Ірландії, Кіпру, Латвії, Литви, Люксембургу, Мальти, Нідерландів, Польщі, Словаччини, Словенії, Угорщини, Фінляндії, Чехії та Швеції цей інструментарій обмежується класичним фінансовим аудитом та аудитом

ефективності (продуктивності). Натомість у Бельгії, Італії та Португалії фінансово-контрольне провадження має більш диверсифіковану структуру і включає прелімінарний (попередній) аудит, судовий аудит, а також фінансову перевірку й оцінку ефективності. Особлива процесуальна архітектура притаманна Греції, де контроль реалізується через поєднання попереднього, судового та фінансового аудитів, тоді як в Іспанії правовий акцент зміщено на синергію судового, фінансового аудитування та аудиту ефективності [161].

У контексті європейської фінансово-правової доктрини доцільно уточнити, що під прелімінарним (попереднім) аудитом традиційно розуміють процедуру верифікації та надання контролюючим інститутом офіційного дозволу чи рекомендаційних приписів щодо здійснення видаткових операцій [161]. У межах цього процесу уповноважений контролер (аудитор) наділений процесуальним правом акумулювати копії платіжних доручень разом із первинною супровідною документацією, здійснювати перевірку транзакцій на предмет їхньої правомірності, регулярності та відповідності формальним юридичним критеріям, а також імперативно пересвідчуватися в наявності достатнього обсягу бюджетних асигнувань для покриття відповідної операції. Своєю чергою, судовий аудит постає як квазісудове правове вивчення матеріалів конкретної справи з подальшим ухваленням рішення щодо персональної юридичної (матеріальної чи дисциплінарної) відповідальності службових осіб за нецільове оперування фінансами. Класичний фінансовий аудит дефініюється як комплексне правове дослідження стану рахунків та обґрунтування офіційної експертної позиції щодо фінансової звітності, що може слугувати підставою для ухвалення кадрових рішень. Натомість аудит ефективності охоплює ширший спектр аналітичних процедур, спрямованих на оцінку економічної доцільності, продуктивності та кінцевої результативності публічних видатків [161].

Отже, за допомогою інституту парламентсько-урядового фінансового контролю вирішується двовекторне завдання: забезпечується не лише неухильне дотримання встановлених державою імперативних правил

формування, перерозподілу та освоєння публічних грошових фондів, а й досягається суттєве нарощування результативності зусиль публічної влади у сфері соціоекономічного та фінансово-правового регулювання.

Проте варто зауважити, що далеко не в кожній державі Європейського Союзу вищі органи державної влади на перманентній основі залучають безпосередньо підпорядковані або підзвітні їм контрольно-наглядові структури для моніторингу законності та ефективності муніципальної фінансової діяльності. Зокрема, на регулярній основі (повністю або частково) зазначений контрольний інструментарій застосовують такі країни, як Австрія, Бельгія, Греція, Данія, Естонія, Іспанія (у формі судового бюджетного контролю), Італія, Кіпр, Латвія, Литва, Люксембург, Мальта, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія та Угорщина, а безпосередньо на рівні первинних муніципальних утворень – Австрія, Греція, Естонія, Ірландія, Іспанія, Італія, Кіпр, Латвія, Литва, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія та Угорщина. З огляду на диверсифікацію процесуальних підходів до реалізації контролю, доцільно здійснити компаративний аналіз окремих прикладів із зарубіжної правотворчої практики.

Досить показовим є досвід Франції, де в межах децентралізаційної реформи 1982 року було інституціоналізовано 22 регіональні Рахункові палати, яким Суд рахунків (вища контрольна інституція загальнодержавного рівня) делегував повноваження з нагляду за муніципальними фінансами. Вказана реструктуризація контрольної архітектури була зумовлена суттєвим розширенням адміністративно-господарських прав французьких територіальних колективів. Відтоді відповідна регіональна палата здійснює правовий контроль за всіма рахунками державних бухгалтерів та фінансових підрозділів ОМС у межах певної адміністративно-територіальної одиниці. Даний орган функціонує під керівництвом президента, за участю державного комісара, а його посадовий склад формується з радників, контролерів та асистентів контролерів.

Особливий науково-практичний інтерес для модернізації вітчизняного

законодавства становить те, що, окрім традиційних для української практики ревізійних та інспекційних процедур, французькі регіональні Рахункові палати наділені правомочністю надавати превентивну консультативну допомогу муніципалітетам у сфері внутрішнього фінансового моніторингу. Більше того, у чітко визначених законом випадках вони спроможні тимчасово перебирати на себе окремі бюджетні права локальних влад. Таке сурогатне втручання стає можливим у разі порушення ОМС встановлених строків ухвалення рішення про місцевий кошторис – за таких обставин префектура офіційно звертається до регіональної Рахункової палати з дорученням розробити та подати на затвердження новий збалансований проєкт бюджету. Крім того, якщо дефіцит локального бюджету не перевищує 10% (при чисельності населення муніципалітету менше 20 тисяч осіб), палата самостійно моделює та впроваджує комплекс правових та економічних заходів, спрямованих на фінансове вирівнювання та стабілізацію. У решті випадків дані інституції здійснюють правову оцінку виконання місцевих бюджетів, забезпечують консультативний супровід муніципальних суб'єктів, а за наявності ознак протиправних ухилів чи деліктів у діях місцевих посадовців – звертаються до судових органів задля застосування належних матеріально-процесуальних обмежень і санкцій [143].

Водночас видаткові операції безпосередньо самих адміністративно-територіальних одиниць, а також установ, що географічно дислоковані на їхній території, проте інституційно підпорядковані регіональному чи загальнодержавному рівням управління, виведені з-під юрисдикції регіональних Рахункових палат. Нагляд за рухом цих капіталів покладено на Генеральних казначеїв регіонів, які вертикально підпорядковані центру, а їхній посадовий склад формується за участю кваліфікованих фінансових контролерів.

Певними особливостями характеризується процесуальний підхід Великої Британії, де у функціональній структурі фінансово-контрольних інституцій акцент на превентивно-консультативних елементах є значно менш

вираженим, хоча й не нівельований остаточно. Моніторинг ефективності, результативності та ощадливості використання публічних ресурсів місцевими органами влади, зокрема на рівні первинних громад, у цій державі забезпечує Ревізійна комісія [89, с. 224]. До масиву її фундаментальних завдань віднесено інспектування суб'єктів муніципальної влади, ревізування їхньої фінансово-господарської діяльності, оприлюднення аналітичних звітів про результати функціонування муніципалітетів, а також верифікація та оцінка продуктивності роботи місцевих рад. За результатами контрольних проваджень базові індикатори діяльності муніципальних утворень підлягають обов'язковій публікації, що створює умови для компаративного аналізу результатів їхньої роботи, дисемінації (поширення) позитивного досвіду та обґрунтування заходів, спрямованих на оптимізацію надання публічних послуг місцевому населенню.

Досить складною за своєю архітектурою є система фінансового контролю за діяльністю локальних органів влади у Федеративній Республіці Німеччина, що обумовлено багаторівневим (ешелонованим) характером фінансово-правових відносин між федеральним центром, суб'єктами федерації (землями) та муніципальними громадами. У разі, якщо муніципалітети акумулюють та освоюють фінансові ресурси федерального уряду (зокрема у формі бюджетних кредитів, трансфертів чи цільових грантів), правомірність цих операцій підлягає верифікації з боку Федеральної рахункової палати [90], яка репрезентує вищий рівень державного фінансового контролю. Паралельно з цим перманентний поточний контроль та нагляд реалізують територіальні підрозділи Міністерства фінансів. Своєю чергою, з боку урядів суб'єктів федерації фінансовий моніторинг діяльності муніципальних органів здійснюють земельні рахункові палати. Що стосується управління власними фінансовими ресурсами муніципалітетів, то ефективність та доцільність їхнього використання в перманентному режимі контролюється ревізійним відділом виконавчого органу місцевого самоврядування. Одночасно з цим виконавчі структури перебувають під постійним правовим наглядом і є

підзвітними представницькому органу, який через систему профільних комісій реалізує контрольні функції громади у сфері муніципальних фінансів. У цьому контексті вітчизняна модель має лише зовнішню, формальну схожість із німецькою архітектурою. Як уже зазначалося, реальний рівень розвитку внутрішнього фінансового моніторингу на муніципальному рівні в Україні, а також стан його кадрового та матеріально-процесуального забезпечення наразі не відповідають сучасним вимогам суспільства й викликам часу, що ставить під сумнів загальну ефективність його практичної реалізації.

В Австрії інституційне структурування фінансового контролю за діяльністю ОМС не відзначається такою глибокою розгалуженістю, проте передбачає обов'язкову трансляцію частини бухгалтерської та фінансової документації до урядових структур відповідної федеральної землі, що гарантує високий рівень проникності та щільності нагляду. Зокрема, муніципалітети, чисельність населення яких перевищує 20 тисяч осіб, зобов'язані щорічно надавати повний масив фінансово-звітної документації уряду тієї федеральної землі, у межах якої вони здійснюють свою юрисдикцію. Крім того, на загальнодержавному рівні повноваженнями щодо контролю за процесами формування та витрачання фінансових ресурсів локальних органів влади наділена Федеральна рахункова палата, яка уповноважена здійснювати щорічний аудит і перевірку рахунків муніципальних утворень.

Сучасна практика реалізації аудиторського контролю ринкових структур демонструє широке використання аудиторськими компаніями методики консультативної роботи і супроводження клієнтів (включаючи бухгалтерське) [168]. Отже, сама сутність аудиту вказує на його клієнтоорієнтованість. У випадку з ринковими структурами відповідні послуги є платними. У доступних джерелах ми, на жаль, не знайшли інформації про платність або безкоштовність цих робіт для місцевого самоврядування у Франції, але вважаємо прийнятним справляти компенсаційні платежі з об'єднаних територіальних громад у розмірі витрат, понесених державою на забезпечення функціонування задіяних працівників.

Також щодо впровадження в Україні звертає на себе увагу висвітлений вище досвід Естонії, де у муніципальних радах є статутні аудиторські комітети, що здійснюють фінансовий контроль. В Україні це може бути використано як децентралізована форма контролю. Навряд чи можливо його запровадити на рівні об'єднаних територіальних громад через уже згадані кадрові проблеми. Та й масштаби не кожної громади потребують цього. Але на рівні району цілком імовірна реалізація такого проекту. У такому разі для об'єднаних територіальних громад цей контроль буде не внутрішнім, однак децентралізованим. З його допомогою низку питань забезпечення ефективності використання фінансових ресурсів громади і попередження порушень законодавства можна буде вирішити без втручання Державної аудиторської служби. Крім того, наявність паралельних різнопідпорядкованих контролюючих органів дає змогу забезпечити взаємоконтроль і професійну змагальність, що справлятиме позитивний вплив на результативність їх функціонування.

Проведене компаративне та теоретико-правове дослідження дає можливість сформулювати комплексні авторські рекомендації, спрямовані на концептуальну модернізацію та інституційну перебудову чинної системи фінансового контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування територіальних громад в Україні.

Першочерговим кроком у цьому напрямі має стати кардинальне переформатування правового статусу Державної аудиторської служби України шляхом внесення системних змін до її профільного законодавства в частині переосмислення завдань, функцій, дискреційних прав, обов'язків та меж юридичної відповідальності. Замість домінуючого наразі фінансово-карального та ретроспективного вектора, пропонується нормативно закріпити за цим центральним відомством імперативний обов'язок щодо надання превентивної консультативної, методологічної та практичної допомоги виконавчим органам територіальних громад. Така реформа дозволить імплементувати прогресивну європейську практику, де органи зовнішнього

публічного аудиту виступають правовими партнерами муніципалітетів, сприяючи недопущенню бюджетних правопорушень ще на прелімінарних стадіях фінансового процесу.

Поряд із цим, обґрунтовується правова потреба в інституціоналізації децентралізованого фінансового контролю на субрегіональному рівні шляхом нормативно-організаційного впровадження в межах адміністративно-територіальних районів автономних місцевих аудиторських комітетів. Зазначені суб'єкти фінансово-контрольних правовідносин мають формуватися на засадах функціональної незалежності від ОМС та наділятися статутними повноваженнями щодо здійснення перманентного нагляду за процесами акумулювання й цільового використання бюджетних ресурсів, а також фінансово-господарською діяльністю підпорядкованих комунальних підприємств, установ і організацій. Даний крок дозволить суттєво розвантажити центральні контролюючі органи, наблизити фінансовий моніторинг до реальних потреб локальних спільнот та забезпечити високу щільність, проникність і безперервність публічно-аудиторського нагляду в державі.

3.3. Напрями вдосконалення українського законодавства та механізмів фінансового контролю на місцевому рівні в Україні

Фінансова система на рівні місцевого самоврядування функціонує ефективно лише за умови раціонально вибудованої моделі контролю за виконанням місцевих бюджетів. У сучасних умовах соціально орієнтованої економіки контрольні процедури мають бути максимально наближені до безпосередніх виконавців та значною мірою здійснюватися саме ними. При цьому акцент у контрольній діяльності зміщується з формального виявлення порушень на стратегічне визначення цілей і завдань, розробку інструментарію їх реалізації, постійний моніторинг результатів та оцінку ефективності використання фінансових ресурсів.

З огляду на такі нові підходи постає об'єктивна потреба у формуванні цілісної, системно організованої моделі фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів. Вона повинна поєднувати превентивні, аналітичні та оцінювальні механізми, забезпечуючи не лише виявлення бюджетних правопорушень, а й створення умов для їх недопущення на ранніх стадіях фінансового процесу.

Аналіз практики свідчить, що ключові елементи системи фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні вже сформовані відповідно до вимог ринкової економіки та конституційних засад державного устрою. Проте їхня взаємодія залишається фрагментарною та недостатньо узгодженою, що створює системні дисбаланси й актуалізує потребу у докорінному реформуванні контрольної моделі.

Законодавчі ініціативи, спрямовані на вдосконалення державного фінансового контролю, ухвалювалися з 2005 року та визначали стратегічні орієнтири модернізації контрольної системи. Водночас у цих нормативних документах простежується тенденція до домінування загальнодержавного рівня контролю, тоді як місцевий рівень залишався поза належною увагою. Це призвело до того, що муніципальні фінансові процеси фактично не отримали достатнього правового забезпечення у сфері контролю, що негативно позначається на прозорості та ефективності використання бюджетних ресурсів територіальних громад.

Відсутність належного правового акценту на місцевому рівні фінансового контролю породжує низку негативних наслідків. Це проявляється у зниженні ефективності бюджетного процесу, адже чинні механізми не враховують специфіку діяльності органів місцевого самоврядування. Така ситуація обмежує можливості превентивного впливу, що ускладнює своєчасне виявлення та попередження фінансових порушень. Крім того, недостатня прозорість і зрозумілість контрольних процедур послаблює довіру громади до влади та створює ґрунт для корупційних практик. Додатковою проблемою є надмірне навантаження на центральні органи контролю, які не мають змоги

забезпечити постійний і детальний моніторинг фінансових процесів на місцях.

У такому контексті виникає об'єктивна потреба у формуванні цілісної системи фінансового контролю, що органічно поєднуватиме загальнодержавний та місцевий рівні. Її побудова має ґрунтуватися на нормативному закріпленні автономних місцевих аудиторських комітетів, розширенні повноважень органів самоврядування у сфері самоконтролю, активному залученні інститутів громадянського суспільства до планування та моніторингу бюджетних ресурсів, а також на інтеграції сучасних цифрових інструментів, які забезпечать відкритість і доступність фінансової інформації для громади. Такий підхід дозволить створити ефективну, прозору та збалансовану модель фінансового нагляду, що відповідатиме потребам демократичного розвитку України.

Таким чином, правове переосмислення ролі місцевого рівня фінансового контролю є ключовим чинником у побудові ефективної та прозорої системи управління бюджетними ресурсами територіальних громад. Це дозволить не лише підвищити якість фінансового менеджменту, а й зміцнити демократичні засади місцевого самоврядування в Україні.

Аналіз сучасних досліджень і публікацій демонструє, що проблематика державного фінансового контролю взагалі та фінансового контролю за місцевими фінансами, зокрема поступово стає одним із ключових напрямів наукових пошуків та практичних рішень. Зокрема, Ю. Кузьменко [79] акцентував дослідження на процедурі бюджетного контролю, підкресливши її значення для дотримання базових принципів фінансових відносин, а також визначив адміністративно-правові аспекти ефективності функціонування системи та її місце у структурі державного управління. І. Лютий, А. Карпич та В. Зубченко [87] проаналізували нормативно-правові передумови здійснення фінансового контролю, використавши приклад Держаудитслужби України, і запропонували напрями підвищення ефективності контролю на місцевому рівні.

С. Бардаш та С. Свірко [4] розглянули різні методологічні підходи до

оцінки ефективності державного фінансового контролю, тоді як Н. Гавкалова та М. Табацький [28] визначили чинники, які гальмують його розвиток, та запропонували шляхи вдосконалення діяльності органів, що реалізують контрольні функції. У роботах Н. Дація та Т. Малахової [42] увага зосереджена на податковому аспекті, де автори проаналізували моделі взаємовідносин у сфері регулювання та надали рекомендації щодо підвищення якості податкового контролю.

С. Приймак, С. Гончарук та Ю. Мосолова [121] здійснили оцінку результативності діяльності органів фінансового контролю, виявивши низку перешкод у цій сфері. Ю. Радіонов [133] дослідив історію становлення та розвитку фінансового контролю в Україні, наголосивши на його особливій ролі в умовах війни. М. Сливка [140] розкрила сутність фінансового контролю та правове становище його суб'єктів, зазначивши, що система органів контролю є розгалуженою, але взаємодіє недостатньо ефективно. С. Федоров [150] розглянув принципи фінансового контролю як основу для визначення напрямів його розвитку.

Д. Міщенко та Л. Міщенко [92] дослідили можливості впровадження інноваційних технологій у систему фінансового контролю, окресливши ключові проблеми його розвитку. А. Пиріг [107] узагальнив сучасні погляди щодо принципів фінансового контролю та наголосив на важливості їх класифікації з урахуванням нормативно-правового закріплення. М. Піхоцька [109] проаналізувала актуальний стан системи державного фінансового контролю, окреслила перспективи її розвитку та підкреслила, що ефективний контроль є необхідною умовою існування сильної та конкурентоспроможної держави.

Т. Чернадчук та І. Жмака [160] зосередили увагу на дефініції «фінансовий контроль», визначили чинники забезпечення прозорості та ефективності, а також можливості імплементації зарубіжного досвіду. О. Шевчук, К. Риженкова, М. Чмерук та М. Мещеряков [168] обґрунтували роль фінансового контролю у відродженні національної економіки та

запропонували концептуальні положення щодо формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні.

Узагальнення наведених досліджень свідчить про те, що в умовах воєнного часу особливої актуальності набуває комплексний підхід до визначення перешкод у діяльності системи фінансового контролю. Саме такий підхід дозволяє окреслити правильні напрями реформування та забезпечити ефективність роботи контролюючих органів у надзвичайних умовах.

М. Глух, Н. Ковалко вважають, що у таких умовах «критично важливо забезпечити баланс між гнучкістю використання державних коштів та ефективністю контролю, аби мінімізувати ризики розкрадань і нецільового використання фінансів, що напряму впливає на економічну безпеку та стійкість держави в умовах війни» [34].

Головна причина низької ефективності контролю за місцевими фінансами полягає у відсутності чіткого правового статусу кожного контролюючого органу. На законодавчому рівні досі належним чином не розмежовано сфери їхньої діяльності, що призводить до нераціонального розподілу обов'язків, дублювання повноважень та дублювання в роботі. Наприклад, під час казначейського обслуговування місцевих бюджетів Державна казначейська служба України здійснює попередній та поточний контроль, тоді як наступний контроль покладено на Рахункову палату та Державну аудиторську службу України. Такий підхід порушує безперервність та цілісність єдиного контрольного процесу. Ця ситуація обумовлена відсутністю єдиної державної концепції розвитку фінансового контролю на рівні територіальних громад, а також відсутністю базового закону, який мав би закріпити правові засади фінансового контролю та усунути суперечності між окремими нормами бюджетного й адміністративного права.

Проблематику правового регулювання та організації контролю за місцевими бюджетами доцільно досліджувати у кількох взаємопов'язаних площинах. По-перше, це нормативно-правова сфера, яка характеризується недосконалістю та колізійністю законодавства, що регламентує діяльність

ключових суб'єктів фінансового контролю. По-друге, існує організаційна проблема, яка виражається у слабкій інституційній координації між органами контролю, що заважає їхній злагодженій співпраці. По-третє, це методологічна площина, де спостерігається використання застарілих форм і методів перевірок, їхня надмірна фіскальна спрямованість замість упровадження сучасних інструментів, таких як внутрішній аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів. Четвертий аспект – інформаційний, що полягає у відсутності єдиної цифрової системи та небажаннім використання новітніх технологій для комплексного моніторингу всіх муніципальних фінансів у режимі реального часу. П'ятою – є кадрова проблема, зумовлена дефіцитом кваліфікованих спеціалістів через низький рівень оплати праці, значну плинність кадрів та брак умов для опанування персоналом сучасних міжнародних методик аудиту.

Сучасна юридична та фінансова наука виділяє кілька основних векторів модернізації цієї сфери. Серед них першочергове значення має оновлення форм контрольної діяльності із переходом від фіксації порушень до їх попередження. Також необхідні системне вдосконалення законодавчої бази для ліквідації прогалин у нормативних актах та оптимізація самих процедур здійснення фінансового контролю на місцях. Важливими кроками є чітке нормативне закріплення юридичної відповідальності посадових осіб за виконання чи невиконання контрольних функцій, а також забезпечення повної транспарентності та відкритості інформації про результати роботи контролюючих органів.

Варто зауважити, що виокремлені науковцями вектори модернізації мають різноплановий характер. Зокрема, аналізуючи шляхи вдосконалення методологічного підґрунтя моніторингу, окремі дослідники наголошують на доцільності реформування самих форм контрольної діяльності. Вони обґрунтовують позицію, згідно з якою традиційне інспектування процесу виконання місцевих бюджетів має обов'язково інтегруватися з аудиторськими перевітками[40]. Водночас у науковій спільноті існує й інший підхід, де

ключовим фактором трансформації всієї системи вважається повноцінне впровадження та практична реалізація інститутів внутрішнього контролю й аудиту безпосередньо на рівні місцевих бюджетів.

Н. Виговська, С. Дячек. зазначають, що «в цілому існує дві основні моделі управління та контролю за виконанням місцевих бюджетів, що визначають розподіл контрольних повноважень між гілками влади різного рівня: відділена (дуальна) модель, яка передбачає існування державного управління та територіального самоврядування, та інтегрована модель, яка передбачає спільне функціонування обох складових частин. З огляду на соціально-економічний стан України найбільш прийнятною для використання є відділена децентралізована модель. Однак вона має ряд недоліків, для усунення яких запропоновано: перерозподілити повноваження між громадським та урядовим сектором; чітко розподілити сфери діяльності, компетенції та відповідальність між окремими рівнями громадського управління, із застосуванням принципу субсолідарності; посилити зовнішні та внутрішні контрольні механізми шляхом створення концепції контролю; створити прозорі механізми фінансування шляхом здійснення реформи управління громадськими фінансами» [20].

Модернізація інституту контролю за процесом виконання місцевих бюджетів в Україні виступає базовим вектором трансформації всієї системи публічних фінансів. В умовах децентралізації влади, яка зумовлює суттєве розширення фінансової самостійності територіальних громад, об'єктивно постає потреба у формуванні життєздатних правових та управлінських механізмів. Такі інструменти мають гарантувати дотримання законності, раціональності та транспарентності під час розподілу і використання бюджетних ресурсів, що й актуалізує питання нормативного, організаційного та методологічного оновлення цієї сфери. Успішна реалізація цього завдання вимагає передусім створення міцного правового підґрунтя, оскільки будь-які інституційні перетворення в державі мають спиратися на чітко визначені законодавчі координати.

Саме правове регламентування є базовою платформою для побудови архітектури будь-якої наглядової діяльності. Розробка та ухвалення профільного закону про державний фінансовий контроль дозволить кодифікувати уніфіковані стандарти функціонування наглядових інституцій, чітко окреслити їхню компетенцію, межі юрисдикції та міру юридичної відповідальності. Паралельно з цим, внесення коректив до Бюджетного кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення має на меті деліктну конкретизацію та посилення санкцій щодо посадових осіб за недотримання фінансової дисципліни. Як засвідчують сучасні доктринальні дослідження у сфері фінансового права, подібні кроки мінімізують ризики правового нігілізму та корупційних зловживань завдяки чіткій юридичній визначеності. Водночас удосконалення матеріальних і процесуальних норм права не принесе бажаного результату, якщо на місцях не буде створено відповідної управлінської структури для їхньої практичної реалізації.

Організаційний вектор реформи, що логічно впливає із законодавчих новел, передбачає розбудову дієвих систем внутрішнього моніторингу безпосередньо на рівні муніципальних утворень. Інтенсифікація внутрішнього фінансового контролю дозволить органам місцевого самоврядування оперативно фіксувати правопорушення у бюджетній сфері та здійснювати превентивні заходи проти неефективного витрачання публічних коштів. Ключовим чинником тут є зростання професійного рівня службовців фінансових підрозділів, що вимагає системної перепідготовки кадрів та адаптації інноваційних аудиторських практик. Проте внутрішній адміністративний нагляд з боку самих лише посадових осіб муніципалітетів має обов'язково доповнюватися зовнішніми інструментами оцінки, які базуються на залученні ширшого кола суб'єктів.

З огляду на це, методологічний аспект реформування тісно пов'язаний із розгортанням інституту громадського бюджетного моніторингу. Ця модель передбачає залучення інститутів цивільного суспільства до процесів нагляду за витрачанням фінансових ресурсів, що повністю корелює із принципами

гласності та відкритості публічного сектору. Практичний досвід окремих вітчизняних муніципалітетів, зокрема у Львівській та Полтавській областях, наочно ілюструє результативність партнерства з недержавними організаціями та аналітичними центрами під час оцінювання локальної фінансової політики. Своєю чергою, залучення громадськості та належне методологічне забезпечення сьогодні неможливі без використання передових технологічних платформ, які виступають технічним фундаментом для такого моніторингу.

Важливою складовою цих модернізаційних процесів виступає цифровізація контрольних процедур. Інтеграція інтелектуальних систем електронної звітності та інструментів відкритих даних суттєво підвищує швидкість і верифікованість контролю, а також гарантує вільний доступ громадян до інформації про рух бюджетних потоків. Зазначений підхід цілковито узгоджується із європейськими стандартами управління публічними фінансами та базовими концептами доброго врядування. У підсумку, синергетичне поєднання правових, організаційних, суспільних та цифрових факторів дозволить досягти тих стратегічних орієнтирів, які закладені в основу вітчизняних реформ.

Комплексна реалізація окреслених реформаторських кроків матиме вагомое синергетичне значення для правової системи. Вона дозволить зміцнити режим фінансової законності, оптимізувати менеджмент місцевих бюджетів та запровадити реальну персональну відповідальність керівників за ухвалені рішення. Зрештою, це закладе надійні підвалини для збалансованого розвитку територіальних громад, що є генеральною метою державної стратегії децентралізації. Таким чином, трансформація системи фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів повинна відбуватися у неподільній триєдиній площині, яка поєднує нормотворчу, організаційну та методологічну компоненти. Тільки такий всеохоплюючий юридичний підхід здатен забезпечити створення прогресивної контрольної моделі, котра відповідатиме європейським орієнтирам і сприятиме утвердженню принципів прозорості та підзвітності в системі публічних фінансів.

Успішна модернізація інституту контролю за процесом виконання місцевих бюджетів в Україні неможлива без застосування комплексного підходу, який, окрім правових та організаційних чинників, обов'язково охоплює кадровий та інформаційно-технологічний компоненти. Процеси децентралізації влади та розширення повноважень органів місцевого самоврядування формують принципово нові виклики, подолання яких потребує висококваліфікованого управлінського персоналу та новітніх інструментів моніторингу. З огляду на це, кадровий та інформаційний блоки реформи стають фундаментальними елементами у процесі побудови життєздатної архітектури публічного контролю. Центральне місце в цій архітектурі належить саме людському фактору, оскільки професійна компетентність суб'єктів контролю безпосередньо визначає якість реалізації правових норм.

Кадрове забезпечення виступає базовою платформою для належного функціонування будь-якої правової та управлінської системи. Без системної підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців неможливо забезпечити високу якість аудиту муніципальних фінансів. Інтеграція у вищих навчальних закладах спеціалізованих освітніх програм, адаптованих до правових та фінансових реалій діяльності територіальних громад, дозволить сформувати нову генерацію державних аудиторів. Не менш важливим є перманентне професійне навчання діючих співробітників контрольних органів, яке має базуватися на освоєнні передових методик оцінки ефективності та запозиченні найкращих зарубіжних практик. Разом з тим, класична академічна освіта повинна підкріплюватися розвиненими практичними інструментами, які трансформують теоретичні знання у дієві навички правозастосування. Відтак, кадрове оновлення є головною запорукою результативності всього контрольно-фінансового механізму. Проте, навіть максимально кваліфікований персонал потребує доступу до релевантних даних, що актуалізує необхідність докорінної перебудови інформаційного простору.

Не менш вагоме значення для правової системи має якісне інформаційне забезпечення. У сучасних правових реаліях принципи прозорості та відкритості відомостей виступають основними детермінантами довіри суспільства до інститутів публічної влади. Нормативне встановлення уніфікованої форми та чіткого регламенту звітності у сфері фінансового контролю дозволить стандартизувати наглядові процеси та забезпечити належну порівнянність аналітичних даних. Органічне включення звітних матеріалів про стан фінансово-бюджетної дисципліни до загального звіту про виконання відповідного бюджету сприятиме глибокій інтеграції контрольних процедур у бюджетний процес. Зазначена стандартизація даних, у свою чергу, створює умови для впровадження чітких процесуальних стадій звітування на рівні безпосередніх розпорядників коштів.

Законодавче закріплення чітких процедур розгляду та затвердження річних звітів про діяльність розпорядників і одержувачів бюджетних коштів є ключовим кроком до реалізації принципу адміністративної підзвітності на місцевому рівні. Це дозволяє контролюючим суб'єктам не лише постфактум фіксувати правопорушення, а й оперативно реагувати на них, формуючи дієву систему превентивного нагляду. Тобто, інформаційні перетворення безпосередньо зміцнюють правову дисципліну в регіонах. Водночас, проста регламентація процедур звітування вимагає технологічного підкріплення у вигляді створення консолідованих електронних ресурсів.

Особливу роль у цьому контексті відіграє формування єдиної цифрової бази даних у сфері державного фінансового контролю. Застосування передових інформаційних технологій, зокрема автоматизованих комплексів превентивного та поточного моніторингу, дозволяє мінімізувати кількість правопорушень у бюджетній сфері ще на стадії їх виникнення. Це не лише підвищує продуктивність наглядових заходів, а й гарантує високу швидкість ухвалення стратегічних управлінських рішень. До того ж, подібна автоматизація та відкритість цифрових систем створюють унікальні передумови для залучення до моніторингових процесів зовнішніх суб'єктів,

зокрема інститутів цивільного суспільства.

Цифровізація процедур фінансового контролю відкриває широкі перспективи для інтеграції інструментів громадського моніторингу. Режимом відкритих даних та інтерактивні системи звітності дозволяють громадськості безпосередньо долучатися до контролю за розподілом публічних ресурсів, що цілком відповідає європейським стандартам транспарентності. У такий спосіб, інформаційна складова реформи перетворюється на дієвий інструмент взаємодії між державою та суспільством. У підсумку стає очевидним, що кадрова та інформаційна модернізації не можуть існувати ізольовано, адже їхній справжній потенціал розкривається лише у взаємодії.

Саме поєднання кадрової та інформаційної реформ забезпечує необхідний синергетичний ефект для правової системи. Висококваліфіковані фахівці, які володіють передовими методологіями аудиту, у поєднанні з автоматизованими інформаційними системами здатні вивести фінансову дисципліну на якісно новий рівень. Це дозволяє суттєво нівелювати корупційні ризики та оптимізувати використання обмежених ресурсів місцевих бюджетів. У результаті такого синтезу держава отримує можливість побудувати завершену та стійку модель управління публічним сектором.

Внаслідок практичної реалізації запропонованих кроків буде сформовано цілісну систему муніципального фінансового контролю, яка спирається на три взаємопов'язані елементи: нормативно-правове регулювання, розвинений кадровий потенціал та інноваційну інформаційну інфраструктуру. Окреслений підхід дозволяє ефективно відповідати на сучасні виклики та гарантує стабільний розвиток територіальних громад в умовах фінансової автономії. Таким чином, реформування кадрового та інформаційного забезпечення є невід'ємним складником загальної стратегії вдосконалення фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів. Тільки комплексне та одночасне впровадження цих напрямів дозволить створити прозору, підзвітну та дієву систему управління публічними фінансами, яка відповідатиме європейським стандартам і сприятиме

утвердженню принципів доброго врядування.

Стратегічним вектором оптимізації системи управління публічними фінансами є інтеграція інституту суспільного моніторингу в бюджетний процес, що набуває особливої ваги на муніципальному рівні. Базовою передумовою прогресивного розвитку соціуму виступає наявність та ефективне функціонування дієвих механізмів соціального контролю, а також його своєчасна адаптація до нових викликів і завдань, що виникають у процесі суспільної еволюції. Проте у вітчизняних реаліях наразі не сформовано належних правових та організаційних умов для синхронізації цього контролю із сучасними економічними реаліями. Декларований соціальний характер нашої держави на практиці не повною мірою реалізує свій потенціал, оскільки попередня радянська система суспільного нагляду фактично нівельована, а альтернативної моделі цивільного контролю, яка б відповідала викликам сучасності, досі не побудовано. З огляду на динаміку трансформації публічно-правових відносин, процес формування такої моделі буде тривалим і складним. Ця тривалість зумовлена також усталеними у вітчизняній правовій культурі стереотипами щодо вибору інструментів реалізації наглядових повноважень.

Зазвичай у суспільній та правозастосовній практиці пріоритет помилково віддається заборонно-репресивним заходам як нібито найбільш дієвим засобам контрольної діяльності. Водночас з позиції фінансово-правової науки повноцінний соціальний контроль має трактуватися як розгалужена сукупність правових засобів, методів та інструментів превентивного впливу суспільства на деструктивні форми поведінки у публічній сфері. Відтак, високої ефективності суспільного моніторингу можна досягти лише за умови диверсифікації його правових механізмів та врахування специфіки конкретних деліктів чи бюджетних правопорушень. У такому контексті соціальний контроль правомірно розглядати як комплексний правовий та суспільний механізм, спрямований на гарантування та забезпечення неухильного дотримання встановлених соціально-правових норм у сфері розпорядження

бюджетними коштами.

У сучасній правовій та фінансовій доктрині бюджет розглядається як багатоаспектна категорія: по-перше, він є формою утворення та використання централізованого фонду грошових коштів, призначеного для матеріального забезпечення завдань і функцій держави й муніципалітетів, в основі якого лежить складна система фінансових правовідносин між державою, платниками податків та розпорядниками коштів; по-друге, бюджет виступає ключовим інструментом реалізації державної соціально-економічної стратегії; по-третє, він є базовим засобом впровадження публічної політики. Орієнтуючись на таке комплексне розуміння сутності бюджету, актуальність розгортання інституту суспільного моніторингу – тобто практичного забезпечення принципу підзвітності бюджетного процесу перед громадою – зумовлена трьома фундаментальними чинниками. Перший із цих чинників безпосередньо пов'язаний із необхідністю модернізації управлінських підходів до розподілу публічних ресурсів.

Цей чинник полягає у потребі вдосконалення практики бюджетування на всіх рівнях публічної влади для підвищення результативності та раціональності державних видатків. Кардинальною новелою в цій царині є перехід до концепції програмно-цільового бюджетування, орієнтованого на кінцевий результат. Впровадження цієї моделі докорінно змінює правову та сутнісну природу не лише стадії планування бюджетних показників, а й етапів виконання бюджету та подальшого контролю за його реалізацією. Наступний фактор логічно впливає із функціональної переорієнтації видаткової частини бюджету, яка дедалі більше спрямовується на вирішення конкретних суспільних запитів.

Другою передумовою виступає зміна векторів соціальної політики держави, що передбачає розв'язання пріоритетних суспільних проблем через розробку та фінансування цільових програм, а це, своєю чергою, суттєво актуалізує правове значення нагляду за безпосереднім виконанням кожної бюджетної програми. Зрештою, ефективність зазначених програм та їх

відповідність реальним потребам соціуму не можуть бути повноцінно оцінені безпосередньо без залучення самого суспільства до контрольних процедур.

Третій чинник охоплює необхідність безпосередньої участі інститутів громадянського суспільства у бюджетному процесі, що трансформується у дієву форму цивільного нагляду за рішеннями та діями органів публічної влади. Подібний підхід дозволяє збалансувати та врахувати інтереси різних верств населення, а також суттєво підвищує загальну ефективність бюджетної політики в інтересах громади. Світова правова та фінансова практика наочно демонструє, що така взаємодія суспільства і держави успішно реалізується через систему специфічних критеріїв оцінки.

Міжнародний досвід імплементації результативно-орієнтованого бюджетування свідчить, що дієвим інструментом підзвітності органів управління перед населенням є система індикаторів ефективності та результативності. Хоча ці критерії часто не мають жорсткого нормативно-правового закріплення у законодавстві, у багатьох країнах функціонують авторитетні професійні інституції, чиї рекомендації та стандарти неухильно виконуються всіма суб'єктами сектору публічних фінансів. Ігнорування вимог таких організацій тягне за собою серйозні репутаційні та фінансові наслідки для муніципальних адміністрацій, при цьому всі аналітичні звіти за вказаними індикаторами є абсолютно транспарентними, публікуються у медіапросторі та підлягають відкритому суспільному обговоренню. Описана модель підтверджує, що цивільний контроль є не одностороннім тиском, а збалансованим процесом комунікації.

Таким чином, громадська участь у бюджетному процесі є правовим та управлінським процесом взаємодії між інститутами громадянського суспільства та органами влади, в основу якого покладено узгоджувальні процедури щодо реалізації законних прав та інтересів громадян під час формування бюджетної архітектури. Головною передумовою успішного впровадження такого суспільного залучення є фінансова прозорість, яка передбачає відкритість діяльності владних інститутів у сфері соціально-

економічного планування. Така система формування та виконання бюджету має бути повністю доступною для проведення незалежної експертизи і публічних дискусій щодо ефективності урядової політики.

Варто констатувати, що ключовою детермінантою низької ефективності сучасного механізму фінансового контролю на регіональному рівні є брак чіткої нормативно-правової архітектури та наявність функціонального паралелізму серед його суб'єктів.

Водночас успішне реформування зазначеної сфери в умовах децентралізації не може обмежуватися лише нормативним оновленням, оскільки потребує одночасного та комплексного вдосконалення кадрової та інформаційно-технологічної інфраструктури. Інституційні перетворення на місцях залишатимуться декларативними без формування нової генерації державних аудиторів, здатних оперувати ризико-орієнтованими методиками, та без створення єдиного цифрового середовища для наскрізного управління публічними фінансами в режимі реального часу. Саме синергетичний синтез належного правового регулювання, високого кадрового потенціалу та автоматизованих систем контролю дозволить зміцнити режим фінансової законності та забезпечити реальну адміністративну підзвітність розпорядників бюджетних коштів перед громадою.

З огляду на сучасне розуміння сутності бюджету як інструменту публічної політики, стратегічним вектором завершення контрольної реформи є повноцінне впровадження інституту суспільного моніторингу та перехід до програмно-цільового бюджетування, орієнтованого на результат. Заміна застарілих заборонно-репресивних заходів гнучкими механізмами цивільного нагляду та внутрішнього аудиту повністю відповідає європейським стандартам доброго врядування. Забезпечення повної транспарентності бюджетного процесу, відкритість даних та активне залучення інститутів громадянського суспільства до оцінки ефективності видатків виступають надійним правовим запобіжником проти корупційних ризиків, гарантуючи сталий і збалансований розвиток територіальних громад.

Висновки до розділу 3

Сучасна правова доктрина фіксує складну трансформацію взаємовідносин між інститутами цивільного суспільства та органами публічної влади на рівні територіальних громад. В умовах децентралізації розширення фінансової автономії муніципалітетів без адекватного розвитку інструментів громадського контролю створює суттєві правові ризики та знижує ефективність реформи, оскільки наявні важелі впливу громадськості на бюджетну дисципліну (зокрема механізми політичної чи репутаційної відповідальності посадовців) наразі мають декларативний характер через брак процесуальних гарантій. Перетворення жителів громад із пасивних спостерігачів на повноправних суб'єктів контрольних правовідносин є головним правовим детермінантом сталого розвитку регіонів, що дозволяє забезпечити солідарну відповідальність за управління спільними ресурсами та гарантує раціональне фінансування колективних потреб у суспільних благах.

З метою подолання виявленого нормативного вакууму та інституціоналізації результатів цивільного моніторингу обґрунтовано необхідність системного оновлення вітчизняного законодавства шляхом внесення комплексних змін до Бюджетного кодексу України та Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні». Авторська пропозиція полягає у запровадженні імперативного юридичного алгоритму, який зобов'язуватиме муніципальні органи надавати офіційні мотивовані правові відповіді на експертні висновки громадськості під час бюджетного процесу. У разі фіксації системних фінансових правопорушень або неефективного використання бюджетних коштів пропонується нормативно закріпити дієвий правовий механізм скасування нераціональних фінансово-правових актів та запровадити спрощену процедуру дострокового припинення повноважень місцевих посадових осіб на підставі офіційних матеріалів громадського фінансового аудиту.

Залучення інститутів громадянського суспільства до процесів планування та контролю за використанням місцевих фінансів має ґрунтуватися на комплексному правовому забезпеченні. Передусім необхідно законодавчо закріпити обов'язковість участі громадськості у бюджетному процесі, що передбачає проведення відкритих слухань, публічне обговорення проєктів місцевих бюджетів та регулярне оприлюднення фінансових звітів органів місцевого самоврядування. Це створює правові гарантії прозорості та підзвітності влади перед територіальною громадою.

Важливим кроком є інституціоналізація громадських аудиторських комітетів, які можуть діяти при місцевих радах на засадах незалежності та професійної компетентності. Такі комітети мають отримати право здійснювати постійний моніторинг фінансово-господарської діяльності комунальних підприємств та установ, а також брати участь у перевітках цільового використання бюджетних коштів. Це дозволить забезпечити безперервність контролю та наблизити його до реальних потреб локальних спільнот.

Суттєве значення має впровадження механізмів електронної демократії, зокрема створення цифрових платформ для участі громадян у бюджетному процесі. Йдеться про електронні петиції, онлайн-голосування за пріоритетні проєкти та практику «бюджету участі», яка повинна отримати нормативне закріплення у вигляді мінімальної частки коштів, що спрямовуються на ініціативи, обрані громадою.

Не менш важливим є правове забезпечення доступу до інформації. Органи місцевого самоврядування повинні мати чітко визначений обов'язок щодо оприлюднення фінансових даних у встановлені строки та у доступних формах. При цьому необхідно передбачити юридичну відповідальність посадових осіб за приховування або ненадання інформації про використання бюджетних ресурсів.

Окремий напрямок становить партнерство з Державною аудиторською

службою України. Залучення представників громадських організацій до консультативних рад при територіальних управліннях ДАСУ та розробка спільних методичних рекомендацій сприятимуть формуванню єдиних стандартів фінансового контролю та підвищенню довіри до його результатів.

Завершальним елементом є створення системи освітніх та тренінгових програм для представників громадських організацій, що дозволить підвищити їхню компетентність у сфері бюджетного процесу та фінансового моніторингу. Державна підтримка у вигляді грантових програм для незалежних громадських ініціатив стане додатковим стимулом для розвитку якісного громадського контролю.

Головною детермінантою низької ефективності сучасного механізму фінансового контролю на регіональному рівні є правова невизначеність компетенції та функціональний паралелізм серед його суб'єктів. Проведений аналіз казначейського обслуговування локальних бюджетів ілюструє розірваність контрольного циклу, де превентивні заходи Державної казначейської служби України відірвані від ретроспективного аудиту Рахункової палати та Держаудитслужби. Подолання цієї розбалансованості потребує системної концептуалізації муніципального фінансового контролю та ухвалення базового закону, який би ліквідував колізії між нормами бюджетного й адміністративного права. Водночас успішне реформування системи в умовах децентралізації неможливе без комплексного оновлення кадрового потенціалу та впровадження єдиної цифрової інфраструктури, що дозволить зміцнити режим фінансової дисципліни та забезпечити реальну підзвітність розпорядників бюджетних коштів.

З огляду на сучасне розуміння бюджету як інструменту публічної політики, стратегічним вектором реформи є інтеграція інституту суспільного моніторингу та перехід до програмно-цільового бюджетування, орієнтованого на кінцевий результат. Заміна застарілих заборонно-репресивних заходів гнучкими механізмами цивільного нагляду, внутрішнього контролю та аудиту

ефективності повністю відповідає європейським стандартам доброго врядування. Забезпечення повної транспарентності бюджетного процесу, відкритість даних та залучення інститутів громадянського суспільства до оцінки видатків муніципалітетів виступають надійним правовим запобіжником проти фінансових порушень, гарантуючи сталий і збалансований розвиток територіальних громад.

ВИСНОВКИ

1. Фінансовий контроль у системі публічних фінансів постає як багатогранний інститут фінансового права, що виконує роль універсального правового стабілізатора. Його сутність полягає не лише у перевірці законності та цільового використання коштів, а й у забезпеченні прозорості, ефективності та суспільної користі від кожної одиниці публічних ресурсів. Еволюція наукових поглядів засвідчує трансформацію від карально-фіскальної моделі до превентивно-аудиторської, орієнтованої на стратегічний аналіз і ризик-менеджмент. Це дозволяє розглядати фінансовий контроль як невід'ємну стадію фінансової діяльності та специфічний інструмент державного управління. Ефективність контролю залежить від чіткого розмежування повноважень між зовнішніми та внутрішніми органами, що мінімізує дублювання функцій і забезпечує реалізацію принципів гласності, підзвітності та відповідальності. Подальший розвиток доктрини вимагає гармонізації національного законодавства з міжнародними стандартами аудиту, нормативного закріплення цифрових інструментів контролю та розширення ролі громадськості як суб'єкта цивільного нагляду. Таким чином, фінансовий контроль має реформуватися у напрямі створення єдиної, логічно завершеної та скоординованої системи, здатної оперативно реагувати на виклики сучасного фінансово-економічного середовища.

2. Здійснивши аналіз становлення та розвитку фінансового контролю за місцевими фінансами пропонуємо визначати наступні історичні етапи: 1) давньоруський етап (X–XIII ст.) – первинні форми фінансового контролю, коли фінансова система базувалася на натуральних податках та зборах, а фінансовий контроль здійснювався через княжу адміністрацію, зокрема через «княжу казну»; 2) дореформений період (XIII ст. – до 1864 р.) – фінансовий контроль на місцях був слабким, здійснювався через губернаторське управління, основна увага зосереджувалася на зборі податків та забезпеченні

надходжень до бюджету імперії; 3) період земської реформи (1864–1917 рр.) - створення земств – органів місцевого самоврядування з правом формування місцевих бюджетів, виникнення перших інститутів фінансового контролю на місцевому рівні; 3) радянський централізований етап (1918–1990 рр.) – повна централізація фінансів, місцеві бюджети інтегровані у загальнодержавні; 4) початок незалежного фінансового контролю (1991–2000 рр.) – формування правових засад місцевого самоврядування, поява нормативної бази для місцевого фінансового контролю, формування фінансових повноважень органів місцевої влади; 5) кодифікація та систематизація нормативно – правових актів, які регулюють проведення фінансового контролю (2001–2010 рр.); 6) етап децентралізації та цифрової трансформації (2010 – до сьогодні) – активізація місцевого самоврядування, цифровізація бюджетних процесів, впровадження інструментів громадського контролю.

3. Система суб'єктів фінансового контролю за місцевими фінансами є визначальним чинником стабільності бюджетної системи територіальних громад у процесі децентралізації. Сучасна українська модель контролю страждає від інституційного паралелізму та неузгодженості функцій між державними аудиторськими й казначейськими органами, що посилюється відсутністю базового закону у цій сфері. Подолання цих проблем потребує переходу до відокремленої децентралізованої моделі, де поряд із оптимізацією урядового контролю особливого значення набуває нормативне закріплення та активізація громадського контролю як ключового елементу підзвітності публічної влади.

4. Інституціоналізація соціального (громадського) контролю має стати стратегічним напрямом розвитку системи фінансового нагляду за місцевими фінансами. Його ефективність можлива лише за умови забезпечення абсолютної бюджетної прозорості, законодавчого закріплення індикаторів результативності відповідно до міжнародних стандартів та створення цифрових систем відкритого доступу до фінансової інформації. У цьому

контексті доцільним є ухвалення базового закону про фінансовий контроль у сфері місцевих фінансів, який визначатиме систему суб'єктів контролю та їхні повноваження, унормує взаємодію державних і місцевих органів, передбачатиме інституційні гарантії громадського контролю та інтегруватиме цифрові інструменти моніторингу. Такий підхід дозволить сформувати єдину, узгоджену та ефективну систему контролю, здатну забезпечити реальну фінансову автономію та безпеку місцевого самоврядування.

5. Порівняльна характеристика нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами свідчить, що зарубіжний досвід формує різні моделі реалізації європейських стандартів у сфері децентралізації. Польща демонструє найбільш інституційно диференційовану систему через діяльність спеціалізованих Regionalne Izby Obrachunkowe, Литва – управлінсько-аудиторську модель із посиленням внутрішнім контролем, а Румунія – централізовану аудиторську модель з територіальними структурами Curtea de Conturi. Усі ці моделі базуються на конституційно гарантованій автономії місцевого самоврядування та обмеженні державного втручання критерієм законності, що дозволяє поєднувати фінансову автономію громад із ефективним контролем. Муніципальний фінансовий контроль слід розглядати як самостійний рівень загальної системи фінансового контролю, закріплений у Конституції України, який трансформується із фіскально-карального інструменту в превентивно-аналітичний важіль. Його завдання полягає не лише у протидії правопорушенням, а й у виявленні додаткових резервів доходів та оптимізації видатків місцевих бюджетів. Враховуючи зарубіжний досвід, доцільним є законодавче закріплення інституційної моделі муніципального фінансового контролю за прикладом Польщі, шляхом створення спеціалізованих регіональних палат аудиту, які б поєднували функції державного та громадського контролю. Це дозволить гармонізувати українську систему з європейськими стандартами, забезпечити прозорість і підзвітність місцевих

фінансів та зміцнити фінансову автономію територіальних громад.

6. Фінансовий контроль у діяльності органів місцевого самоврядування є ключовим інструментом забезпечення бюджетної дисципліни та стабільності муніципальних фінансів. Його специфіка полягає у необхідності дотримання конституційного принципу презумпції правомірності рішень ОМС та недопущенні надмірного державного втручання, що відповідає положенням Європейської хартії місцевого самоврядування. Водночас сучасна система контролю в Україні страждає від нормативно-правового дефіциту, дублювання функцій та конфлікту інтересів, коли місцеві ради одночасно виступають розпорядниками й контролерами бюджетних коштів. Подолання цих проблем можливе через створення незалежних регіональних органів фінансового нагляду та законодавче розмежування компетенцій між усіма суб'єктами контролю.

Таким чином, місце фінансового контролю у забезпеченні фінансової дисципліни ОМС визначається його здатністю гарантувати законність, прозорість і підзвітність використання бюджетних ресурсів. Він має виконувати не лише каральну функцію, а й превентивно-аналітичну, спрямовану на виявлення ризиків та оптимізацію видатків. Це дозволяє забезпечити баланс між фінансовою автономією територіальних громад і необхідністю державного нагляду, створюючи умови для сталого розвитку місцевого самоврядування.

7. Модернізація системи фінансового контролю за діяльністю ОМС повинна здійснюватися на засадах гармонізації з європейськими стандартами та побудови трирівневої моделі, де державний зовнішній, внутрішній інституційний та громадський контроль взаємно доповнюють один одного. Важливим елементом є інтеграція громадського моніторингу через інструменти електронної демократії, відкриті реєстри та цифрові платформи, що забезпечує превентивний ефект і підвищує прозорість управління муніципальними фінансами. У цьому контексті особливого значення набуває

якісне кадрове забезпечення та впровадження інноваційних методик дистанційного моніторингу, особливо в умовах воєнного стану.

Фінансовий контроль має реалізовуватися у всіх часових формах – попередній, поточний та ретроспективний, що забезпечує комплексний вплив на бюджетні процеси та підтверджує достовірність фінансової звітності. Перехід від карально-фіскальної концепції до сервісно-консультативної моделі «Good Governance» дозволить змістити акцент із формального виявлення порушень на аудит ефективності та раціональності використання коштів. У результаті фінансовий контроль стає не лише гарантом дисципліни, а й інструментом підвищення довіри громадян до органів місцевого самоврядування та забезпечення фінансової безпеки територіальних громад.

8. Фінансовий контроль за місцевими фінансами у сучасних умовах постає як багаторівнева система, що поєднує зовнішні, внутрішні та громадські форми нагляду. Суспільний контроль реалізується через інститути громадянського суспільства, засоби масової інформації, політичні партії, профспілки, неурядові організації та інструменти електронної демократії (петиції, звернення, запити на публічну інформацію). Такий інструментарій забезпечує постійний моніторинг використання бюджетних ресурсів і діяльності муніципальних посадовців, підвищуючи прозорість та протидіючи корупційним проявам. Водночас ефективність системи контролю можлива лише за умови її нормативної регламентації, чіткого визначення прав та обов'язків наглядових інституцій, а також модернізації форм і методів контрольно-ревізійної діяльності відповідно до європейських стандартів.

Отже, місце і роль фінансового контролю у забезпеченні фінансової дисципліни органів місцевого самоврядування визначаються його здатністю гарантувати законність, прозорість і результативність використання коштів місцевих бюджетів. Методологічним орієнтиром реформування має стати принцип фінансової децентралізації, що передбачає розмежування компетенцій між усіма рівнями публічної влади та уникнення дублювання

контрольних функцій. У цьому контексті актуалізується потреба у правовому закріпленні довгострокової та середньострокової стратегії розвитку фінансового контролю за місцевими бюджетами з поетапним алгоритмом її реалізації, що дозволить забезпечити сталий економічний розвиток територіальних громад і держави загалом.

9. Фінансовий контроль за місцевими фінансами в умовах децентралізації неможливо уявити без активного залучення інститутів громадянського суспільства, адже саме вони забезпечують баланс між розширенням матеріально-фінансової автономії муніципалітетів та захистом інтересів жителів. Громадські ініціативи, незалежна експертиза та системний моніторинг трансформують населення з пасивного спостерігача у проактивного суб'єкта фінансово-контрольних правовідносин, що гарантує раціональне використання публічних ресурсів для задоволення колективних потреб громади. Водночас чинні механізми впливу громадськості залишаються переважно декларативними, позбавленими дієвого процесуального забезпечення, що знижує їхню ефективність у сфері протидії фінансовим зловживанням.

Тому пропонується вдосконалити чинне законодавство України шляхом розробки та ухвалення комплексного нормативно-правового акта (або внесення цільових змін до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та Бюджетного кодексу України) в частині імперативної інституціоналізації результатів громадської експертизи. Зокрема, пропонується нормативно закріпити чіткий юридичний алгоритм, який зобов'язуватиме ОМС надавати офіційну, мотивовану правову відповідь на кожен сформульовану експертну пропозицію громадськості, а у разі виявлення системних порушень чи фінансової неефективності - впровадити правовий механізм відкликання фінансових рішень або ініціювання процедури дострокового припинення повноважень посадових осіб за спрощеною процедурою на підставі висновків офіційного громадського фінансового

аудиту.

10. Міжнародний досвід правового регулювання фінансового контролю за місцевими фінансами свідчить про різноманітність моделей та інституційних рішень, які використовуються для забезпечення прозорості й ефективності управління бюджетними ресурсами. У Франції практика аудиту муніципальних структур передбачає клієнтоорієнтований підхід, де аудитори виконують не лише контрольні, а й консультативні функції, що дозволяє попереджати порушення ще на ранніх стадіях фінансового процесу. В Естонії функціонують статутні аудиторські комітети при муніципальних радах, які здійснюють постійний фінансовий контроль, а в інших європейських країнах поширеною є практика компенсаційних платежів за аудиторські послуги, що забезпечує баланс між фінансовою автономією громад та відповідальністю за використання публічних коштів. Для України цінним є поєднання цих підходів: з одного боку, реформування Державної аудиторської служби у напрямі консультативно-превентивної моделі, яка б надавала методологічну та практичну допомогу органам місцевого самоврядування; з іншого - інституціоналізація децентралізованого фінансового контролю на субрегіональному рівні шляхом створення автономних аудиторських комітетів у районах. Така система дозволить розвантажити центральні органи, забезпечити взаємоконтроль і професійну конкуренцію між різними інституціями, а також наблизити фінансовий моніторинг до реальних потреб територіальних громад. У результаті буде сформовано збалансовану модель фінансового контролю, яка відповідатиме європейським стандартам і сприятиме підвищенню фінансової дисципліни та ефективності використання місцевих бюджетів.

11. У результаті дослідження обґрунтовано необхідність триєдиної трансформації системи муніципального фінансового контролю, яка передбачає синхронізацію нормативно-правового, інституційно-кадрового та цифрового просторів; доведено потребу подолання функціонального

паралелізму між ключовими органами контролю шляхом ухвалення профільного кодифікованого закону; удосконалено теоретико-правові засади деліктної відповідальності посадових осіб із акцентом на превентивний автоматизований моніторинг; розвинено наукове осмислення бюджету як інструменту публічної політики з інтеграцією суспільного моніторингу у програмно-цільове бюджетування; обґрунтовано трактування соціального контролю як нормативно регламентованої взаємодії влади та громадянського суспільства; доведено, що впровадження міжнародних індикаторів ефективності видатків та відкритих цифрових даних є правовою передумовою реалізації європейських стандартів доброго врядування та превентивним запобіжником фінансових зловживань на місцях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Архипенко С. В., Буркова Л. А. Управління та фінансовий контроль видатків місцевих бюджетів у системі публічних фінансів: проблеми та напрями покращення. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2023. № 5 (11). С. 121-129. URL: <https://perspectives.pp.ua/index.php/sn/article/view/4670/4694>
2. Атаманчук Н. І. Органи державного фінансового контролю в Україні: особливості правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності. *Нове українське право*. 2023. № 4. С. 46-51. URL: <https://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/511>
3. Бабенко А. Ю., Єфіменко О. А. Порівняльна характеристика нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, Серія ПРАВО*. 2026. Випуск 94. Частина 2. С. 259-267. URL: <https://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/364454/349995>
4. Бардаш С. В., Свірко С. В. Ефективність державного фінансового контролю: підходи до оцінювання та умови підвищення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу*. 2024. Вип. 2 (58). С. 3-11. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-3-11](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-3-11)
5. Бардаш С., Шаповалова В., Доброзорова О. Муніципальний контроль як інструмент діагностики економічного розвитку територіальних громад. *MODELING THE DEVELOPMENT OF THE ECONOMIC SYSTEMS*. 2024. № 4. С. 354–362. URL: <https://mdes.khmnu.edu.ua/index.php/mdes/article/view/491/491>
6. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : дис.... д-ра екон. наук: 08.00. 08. Ірпінь. 2008. 382 с.
7. Батанов О. В., Кравченко В. В. Місцеве самоврядування як інститут громадянського суспільства: муніципально-правові проблеми взаємодії та функціонування. *Аспекти публічного управління*. 2018. № 6 (6-7).

C. 45-53. URL: <https://aspects.org.ua/index.php/journal/article/view/425/420>

8. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник для студентів вищих навчальних закладів. Київ : Українська академія оригінальних ідей, 2005. 888 с.

9. Беля А. Р. Адміністративно-фінансова децентралізація як чинник реформування фінансового контролю на місцевому рівні. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2019. № 58. С. 37-43. <https://www.journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/847/803>

10. Беля А. Р. Система бюджетного контролю на місцевому рівні в умовах адміністративної та фінансової децентралізації : дис. ... д-ра філософії : 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» / ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долишнього НАН України». Львів, 2021. 282 с. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0822U100073>

11. Боковикова Є. О. Правове регулювання міжбюджетних відносин при формуванні доходів місцевих бюджетів : дис. ... д-ра філософії : 081 Право / Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. Харків, 2024. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0824U000775>

12. Борисенко Л. М. Зарубіжна практика державного фінансового контролю та можливості її імплементації в Україні. *Інвестиції: практика та досвід* № 13-4. 2020. С. 50-54. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/13-14_2020/9.pdf

13. Бортняк В. А. Адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні: теорія та практика : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ. 2024. 487 с. URL: <https://nrat.ukrintei.ua/searchdoc/0524U000259/>

14. Брежнєва-Єрмоленко О. В. Особливості розвитку системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів. *Економіка та держава*. 2013. № 3. С. 38-40. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/3_2013.pdf

15. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : Житомирський державний технологічний університет, 2004. 564 с.
16. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
17. Васильців Т. Г., Мульска О. П., Шопська Ю. К. Засоби фінансового контролю розвитку об'єднаних територіальних громад. *Регіональна економіка*. 2021. №1. С. 81-90. URL: https://re.gov.ua/re202101/re202101_081_VasylytsivTH,MulskOP,ShopskaYuK.pdf
18. Вацлавський О.І. Роль громадського фінансового контролю в процесі формування та виконання місцевих бюджетів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Випуск 10. частина 1. С. 77-81. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/10_1_2016ua/19.pdf
19. Виговська Н. Г. Розвиток системи фінансового контролю в Україні : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Інститут аграрної економіки Української академії аграрних наук. Київ, 2010. 36 с.
20. Виговська Н. Г., Дячек С. М. Реформування системи фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів. *Вісник СумДУ. Серія "Економіка"*. 2020. № 3. С. 63-71. https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/issues/3_2020/7.pdf
21. Винниченко Н. В. Проблеми участі громадськості у бюджетному процесі м. Сум. Problems of Social and Economic Development of Business : монографія / за заг. ред. С. І. Дробязко. Montreal : BREEZE, 2014. С. 366–371. URL: <https://openarchive.nure.ua/server/api/core/bitstreams/0d03541c-c37d-46da-952c-89f3c5081a39/content>
22. Винниченко Н. В., Шевченко Н. В. Особливості функціонування системи контролю бюджетних програм. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна*. 2011. Вип. 26. С. 89-96. URL:

https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdzily/Naukovi_Vydannya/Vydan_Ekon/Docs/Visnyk_Ekonomika_Vypusk35.pdf

23. Вінницька О. А., Чумак В. В. Органи місцевого самоврядування як суб'єкти фінансового контролю в Україні. *Конкурентоспроможна модель інноваційного розвитку економіки України* : матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кропивницький, 7–8 листоп. 2024 р.). Кропивницький : Центральноукраїнський національний технічний університет, 2024. С. 178–180. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/handle/123456789/18593>

24. Воленко В. Г. Оцінка ефективності державного фінансового контролю виконання місцевих бюджетів. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 6. С. 29-39. URL: https://journals.dpu.kyiv.ua/public/site/6_2020/5.pdf

25. Волкова В. В., Волкова Н. І. Місцеві фінанси. Навчальний посібник. Вінниця: Донецький національний університет імені Василя Стуса, 2022. 105 с.

26. Воронкова О. М., Воленко В. Г. Концептуальні засади фінансового контролю за державними запозиченнями на місцевому рівні. *Збірник наукових праць Державного податкового університету: електронне наукове видання*. 2022. № 1. С. 76-98. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/dpujournal/article/view/5/5>

27. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2019. 560 с.

28. Гавкалова, Н. Л., Табацький, М. Г. Роль державного фінансового контролю у забезпеченні економічної безпеки держави. *Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія : Державне управління*. 2023. № 2 (19). С. 13-23 URL: <https://repositsc.nuczu.edu.ua/handle/123456789/19336>

29. Гаращук В.М. Ознаки, функції та система фінансового контролю в Україні. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2002.. Випуск 4. С. 87-93. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/04a382c4-73de-4701-86ef-acdbcc79215f/content>

30. Гарбінська-Руденко А.В., Гринишин Т.І., Магдалінова А.В. Вплив адміністративної реформи на ефективність використання коштів місцевих бюджетів в Україні. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право*. 2025 Випуск 89: частина 2. С. 379-385. URL: <https://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/336334/325020>

31. Герман О. В. Адміністративно-правове забезпечення взаємодії суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства : дис. ... д-ра філософії : 081 Право / Львівський державний університет внутрішніх справ. Львів, 2021. 206 с. URL: https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/3736/1/german_d.pdf

32. Гетманець О. П. Бюджетний контроль місцевих фінансів. *Право і безпека*. 2012. № 2 (44). С. 23–25. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/entities/publication/f527c205-d356-4fda-a022-7a16b5e6fd28>

33. Глух М. В., Єфіменко О. А. Теоретико-правові засади фінансового контролю за місцевими фінансами. *Журнал східноєвропейського права*. 2025. № 132. С. 151-158. URL: https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2025/03/glukh_yefimenko_132.pdf

34. Глух М. В., Ковалко Н. М. Державний фінансовий аудит як різновид фінансового контролю. *Актуальні проблеми правознавства*. 2022. № 1. С. 25-31. URL: <https://appj.wunu.edu.ua/index.php/apl/article/view/1309/1355>.

35. Головка О. М. Фінансовий контроль у Російській імперії у першій половині XIX століття. *Вісник Національного університету внутрішніх справ*. 2004. Вип. 25. С. 209-213.

36. Горбунов О. В., Левченко О. М., Шалімова Н. С. Інституційна та організаційна складова державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів: сучасний стан та напрями удосконалення. Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики : монографія / за заг. ред. О. А. Шевчук, А. В. Лісового. Ірпінь : Університет державної фіскальної служби України, 2020. С. 300–327. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/handle/123456789/10351>

37. Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципові відмінності. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 22. С. 103–108. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2017/24.pdf

38. Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М. Формування економічної сутності державного фінансового контролю. *Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету*. 2008. Вип. 36. С. 300–305. <http://socrates.vsau.edu.ua/repository/getfile.php/1756.pdf>

39. Данілова Л., Губа М., Макєшина Ю. Нормативно-правові засади взаємодії органів місцевого самоврядування та інститутів громадянського суспільства. *Аспекти публічного управління* 2020. Том 8. № 6. С. 132-139. URL: <https://aspects.org.ua/index.php/journal/article/view/832/810>

40. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2018. 222 с. URL: https://lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/04/dis_danchevska.pdf

41. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. №11. С. 503-507. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/11_ukr/81.pdf

42. Дацій Н. В., Малахова Т. В. Вдосконалення державного фінансового контролю в податковій системі. *Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія : Державне управління*, 2023 (2), 138-144. URL: <https://repositsc.nuczu.edu.ua/bitstream/123456789/19564/1/DatsiiMalakhova.pdf>

43. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / В. Ф. Піхоцький, О. М. Піхоцька. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2018. 484 с.

44. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / Ю. Ключ ; Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля, Ф-т екон. та упр. Київ : Вид-во Східноукр.

нац. ун-т ім. В. Даля, 2023. 132 с

45. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко ; за заг. ред. О. А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2003. 408 с.

46. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні : навч. посіб. / М. Б. Гупаловська, С. Л. Коваль, В. М. Русін, І. П. Сидор, Б. С. Шулюк; за ред. В. М. Русіна та Б. С. Шулюк. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2018. 214 с.
URL: <https://api.dspace.wunu.edu.ua/api/core/bitstreams/c45b0769-2bad-4d6c-9112-7191d52e659a/content>

47. Добровінський А. В. Фінансово-правове забезпечення місцевого самоврядування в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2017. 20 с.
URL: <https://dspace.univd.edu.ua/items/12e9f7b9-b8ce-414b-b679-2a8092530202>

48. Добрянська О. О. Правове регулювання фінансового контролю в сфері митної справи : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Міжрегіональна академія управління персоналом. Київ, 2016. 196 с. URL: <https://maup.com.ua/ua/navchannya-u-maup/pidgotovka-naukovih-kadriv/theses/120007.html>

49. Довга М. О., Мельник О. П. Проблеми правового регулювання фінансового контролю в Україні та шляхи їх вирішення. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2021. Том 28. № 29. С. 92-97. URL: <https://naukovipraci.nuoua.od.ua/arhiv/tom29/12.pdf>

50. Дяченко С. А. Дискреційні повноваження територіальних громад України у використанні місцевого фінансового ресурсу. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2020. № 9. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1727>

51. Дяченко С. А. Історичні та соціально-економічні основи розвитку місцевих фінансів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. С. 135-140.

URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=6453&i=24>

52. Енциклопедія історії України: у 10 т. / редкол.: В. А. Смолій (голова) та ін.; НАН України, Ін-т історії України. Київ: Наукова думка, 2004–2013.

53. Європейська хартія місцевого самоврядування. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU88002H?an=2>

54. Євтушенко О. Н. Публічні фінанси та фінансова децентралізація: сучасні тенденції розвитку. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2020. № 11. URL: <https://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1840>

55. Єфіменко О. А. Історія становлення фінансового контролю за місцевими фінансами. *Правова держава*. №58. 2025. С. 98-107. URL: <http://pd.onu.edu.ua/article/view/330999/321931>

56. Єфіменко О. А. Теоретико-правові підходи до поняття фінансового контролю в системі публічних фінансів. *Право і суспільство*. № 1. 2026. С. 312-319. URL: https://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2026/1_2026/part_1/42.pdf

57. Єфремова І. І. Місцеві бюджети та бюджети місцевого самоврядування: проблеми правового визначення. *Форум права*. 2009. № 1. С. 157–161. URL: <https://surl.li/dqbtjt>

58. Завистовська Г. І. Урядовий фінансовий контроль в Україні: пріоритетні напрями розвитку та підвищення ефективності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2019. 21 с. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/35878>

59. Зашкільняк Л. О. Методологія історії від давнини до сучасності : монографія. Львів : Львівський національний університет імені Івана Франка, 1999. 224 с.

60. Золлер-Вінклер М. Фінансова автономія — основа місцевого самоврядування. URL: <https://decentralization.ua/news/13610>

61. Іваськевич Х. І. Внутрішній фінансовий контроль видатків

бюджетних установ в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2019. 234 с. URL: https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/04/dis_ivaskevich.pdf,

62. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. Київ : Ельга : Ніка-Центр, 2002. 355 с.

63. Кириленко О. П. Місцеві фінанси : навч. посіб. Тернопіль : Астон, 2004. 140 с.

64. Кириленко О. П. Фінанси (Теорія та вітчизняна практика) : навч. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 2000. 243 с.

65. Ключка С. С. Громадський контроль як інструмент ефективного використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2016. № 3. С. 90-94. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzizvru_2016_3_17

66. Коваленко А. Місцеві фінанси як фінансово-правова категорія та об'єкт фінансового контролю. *Форум права*. 2008. № 3. С.213-223. <https://surl.li/ijfvwx>

67. Коваленко А. А. Правові основи фінансового контролю в сфері місцевих фінансів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Київський міжнародний університет. Київ, 2009. 222 с.

68. Козачок І. В. Організаційно-правове забезпечення контрольної функції органу місцевого самоврядування в умовах сталого розвитку : дис. ... д-ра філософії : 081 «Право» / Сумський національний аграрний університет. Суми, 2023. 266 с. URL: <https://repo.snau.edu.ua/handle/123456789/10837>

69. Колісник А.С. Правове регулювання фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. *Право та інновації*. 2020. № 3(31). С. 71–77. <https://pti.org.ua/ndipzir/uk/article/view/657/577>

70. Колпакова А. Державний фінансовий контроль на сучасному етапі: огляд концептуальних засад. *International Science Journal of Management*,

Economics & Finance. 2023. № 2 (1). С. 9–18. URL: <https://isg-journal.com/isjmef/article/view/263/139>

71. Конституція України: Закон України №2848 від 28.06.1996 р. URL: www.zakon.rada.gov.ua

72. Контроль за використанням державних фінансів на місцевому рівні в Україні. Київ : Міжнародний центр перспективних досліджень, 2018. 36 с. URL: https://icps.com.ua/assets/uploads/images/images/eu/t_kontrol_derj_fin_a5_ukr.pdf

73. Корягін М. В. Етапи розвитку місцевих бюджетів в Україні. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. №14. С. 238-242. URL: https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2011/21_14/238_Kor.pdf

74. Косарєва І П., Сукрушева Г. О., Войнов Д. В. Етапи становлення та сутність місцевих бюджетів в Україні. *Інфраструктура ринку*. 2019. Випуск 35. С. 393-398. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/35_2019_ukr/64.pdf

75. Косова Т. Д., Шевченко В. В. Концептуальні засади становлення вищого державного фінансового контролю на регіональному рівні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 7. С. 31-36. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2019/7.pdf

76. Косяченко К. Е. Вплив органів державної влади на стан фінансової дисципліни в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 243–246. https://lsey.org.ua/2_2020/65.pdf

77. Крутько М. А. Особливості правового регулювання фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2021 № 54 том 1 С. 26-29. https://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc54/part_1/6.pdf

78. Крушельницька Т. Бюджетна децентралізація в Україні: результати і перші підсумки. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2016. № 1 (14). С. 148-155. URL:

<http://biblio.umsf.dp.ua/xmlui/handle/123456789/1608>

79. Кужелєв М. О. Державний фінансовий контроль в Україні в умовах децентралізації: регіональний аспект. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2019. № 2. С. 132–143. URL: <https://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Збірник-наукових-праць-УДФС-22019.pdf>

80. Кузьменко, Ю. В. Державний фінансовий контроль: адміністративно-правові аспекти. *Юридичний бюлетень*. 2022. Випуск 24. С. 122-127. <https://surli.cc/vzoiwo>

81. Кучерявенко М. П. Фінансове право : навч. посіб. Харків : Право, 2010. 288 с. URL: <http://uristinfo.net/finansovoe-pravo/271-finansove-pravo-za-red-mp-kucherjavenka/8670-pravove-reguljuvannja-finansovogo-kontrolju-v-ukrayini.html>

82. Кучерявенко М. П. Фінансове право : підручник. Харків : Право, 2020. 440 с.

83. Литвин О. П. Напрями вдосконалення контролю у сфері управління місцевими фінансами. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. Спецвип., ч. 1. С. 141–144. URL: https://moodle.znu.edu.ua/pluginfile.php/556827/mod_resource/content/2/5_1.pdf

84. Литвин О. П. Управління та контроль у галузі місцевих фінансів України: історико-правовий аспект. *Університетські наукові записки*. 2009. Вип. 2. С. 181-184.

85. Лімська декларація керівних принципів контролю: міжнародний документ від 01.01.1977. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_090#Text

86. Любенко А. М. Трансформація контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки до міжнародних стандартів : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2016. 394 с. URL:

https://www.wunu.edu.ua/science/abstracts_of_theses/7835-liubenko-andrii-mykolaiovych.html

87. Лютий І., Карпич А., Зубченко В. Державний фінансовий контроль як чинник ефективного використання коштів місцевих бюджетів. *Світ фінансів*. 2021. 4 (69). С. 53-62.
<https://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1476/1482>

88. Маркович Г. Публічність та прозорість бюджетного процесу – ознака демократичного розвитку країни. Децентралізація : офіц. вебсайт. 31 берез. 2017. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/4992>

89. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

90. Місцеве самоврядування: світовий та український досвід / за ред. А. Ткачука. 2-ге вид., допов. Київ : Заповіт, 1998. 188 с.

91. Місцеві фінанси : підручник / [О. Б. Жихор, О. П. Кириленко, О. М. Тридід та ін.] ; за ред. О. Б. Жихор, О. П. Кириленко. Київ : УБС НБУ, 2015. 579 с. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/20989>.

92. Міщенко, Д. А., Міщенко, Л. О. Інноваційні технології у процесі реформування державного фінансового контролю в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2023. № 11. С. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/dy/article/view/2423/2459>

93. Монаєнко А. О. Фінансово-бюджетний контроль в механізмі державного регулювання територіального розвитку : дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02 «Механізми державного управління» / Національна академія державного управління при Президентові України. Київ, 2006. 204 с.

94. Мухатаєв А. О. Сутність фінансового контролю в Україні. *Проблеми законності*. 2001. Вип. 46. С. 122-126.

95. Набока Т. В., Шевченко Т. В. Правове регулювання бюджетного контролю як виду управлінської діяльності у бюджетному процесі. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2022. Вип. 74, ч. 2. С. 235–240. URL: <https://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/273438>

96. Наконечна Г. Сутність, призначення та правове регулювання громадського фінансового контролю. *Історико-правовий часопис*. 2018. № 2 (12). С. 73-77. URL: <https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/16060/1/16.pdf>

97. Національна стратегія сприяння розвитку громадянського суспільства на 2021 – 2026 роки: Указ Президента України від 7.09.2021 р. № 487/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/487/2021#Text>

98. Нікітін В. В. Організація державного контролю в українських землях у XIX – на початку XX ст. *Державне будівництво*. 2017. № 1. С. 1-19. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2017_1_8.

99. Обушна Н.І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. *Вісник НАДУ при Президентові України. Серія «Державне управління»*. 2016. № 4. С. 64–71. <https://surl.li/hljnhd>

100. Опарін В. М., Малько В. І., Кондратюк С. Я. Бюджетна система : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. Київ : КНЕУ, 2000. 206 с.

101. Орлик В. М. Казенні палати в системі фінансового управління Російської імперії в кінці XVIII – у XIX ст. (на матеріалах Київської губернії). *Український історичний журнал*. 2003. № 2 (449). С. 66–73. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/handle/123456789/7223>

102. Осипенко С. О. Особливості організації державного фінансового контролю на місцевому рівні в умовах посилення фінансової децентралізації. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2018. № 2 (37). С. 206–212. URL: <https://elar.tsatu.edu.ua/handle/123456789/7642>

103. Павлюк К. В. Формування доходів місцевих бюджетів. *Фінанси України*. 2006. № 4. С. 24–37.

104. Пампура М. В. Відносини земського самоврядування з державними органами у сфері фінансово-господарської діяльності в українських губерніях Російської імперії (друга половина XIX – початок XX

ст.): історико-правове дослідження. *Право і безпека*. 2011. № 1 (38). С. 48–53.

105. Панова І. В. Контрольна діяльність обласних державних адміністрацій у сфері фінансів та бюджету : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Національний університет внутрішніх справ. Харків, 2005. 20 с. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/items/a518fc14-58f3-433b-a143-6a441f70c6b4>

106. Петричук М.В. Генезис розвитку органів державного фінансового контролю в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 7. С. 270-274. URL: https://lsej.org.ua/7_2022/63.pdf

107. Пиріг А. В. Актуалізація принципів здійснення державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2024. № 3. С. 384-389. URL: <https://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/308376/299881>

108. Пиріг А. В. Особливості державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право*. 2024. Випуск 86: частина 4. С. 39-45. URL: <https://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/320869/311436>

109. Піхоцька, М. Проблеми розвитку державного фінансового контролю в Україні. *Світ фінансів*. 2023. № 1 (74). С. 83-92. URL: <https://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1588/1596>

110. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України». Львів, 2015. 517 с. URL: https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/12/dis_pihotskyi.pdf

111. Піхоцький В.Ф. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми нормативно-правового забезпечення. *Регіональна економіка*. 2014. № 4. С. 194–204. URL: https://ird.gov.ua/pe/re201404/re201404_194_PikhotskyuVF.pdf

112. Побережець О. В., Денисюк О. В. Міжнародний досвід організації фінансового контролю. *Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті* : матеріали VII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Одеса, 5–9 груд. 2016 р.). Одеса, 2016. С. 81–83. URL: <https://economics.op.edu.ua/files/science/ipreed/2016/81.pdf>
113. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
114. Положення про державну казначейську службу України: Постанова Кабінету міністрів України від 15.04.2015 року №215 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text>
115. Попадинець І. І. Визначення організаційно-правових форм фінансового контролю: проблемні питання теорії та практики. *Право і суспільство*. 2018. № 1. С. 222–227. URL: https://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/1_2018/part_1/41.pdf
116. Попова С. М., Касеко І. В. Адміністративно-правовий статус органів державного фінансового контролю в умовах реформування міжбюджетних відносин. *Наше право*. 2015. № 2. С. 35-41. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/abd8d3fd-c575-4f92-ba46-8f6442ced8a9/content>
117. Попович С. Контроль за використанням державних коштів. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2023. № 3. С. 285–290. URL: <https://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2023/07/2023-318-44.pdf>
118. Посібник з контролю за використанням державних фінансів на місцевому рівні в Україні / Міжнародний центр перспективних досліджень. Київ : Міжнародний центр перспективних досліджень, 2015. 64 с. URL: https://www.icps.com.ua/assets/uploads/images/images/eu/kontrol_derj_fin.pdf
119. Правове регулювання фінансового контролю в Україні : навч. посіб. / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць, Ю. Р. Лозинський. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/72>

120. Прасюк В. М. Адміністративно-правове регулювання державного фінансового контролю за законодавством України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2020. 227 с. URL: https://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2020/Prasiuk.pdf

121. Приймак С. В., Гончарук С. М., Мосолова Ю. О. Стан і перспективи державного фінансового контролю в Україні. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». 2021. № 9. С. 55–64. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/16351566523088.pdf>

122. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/515-93-%D0%BF#Text> (*втратив чинність*)

123. Про деякі питання органів фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2020 року. № 388. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-organiv-finansovogo-a388>

124. Про затвердження Положення про Офіс фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2020 року № 184. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/184-2020-п#Text>

125. Про затвердження Порядку сприяння проведенню громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади: постанова Кабінету Міністрів України від 05.11.2008 № 976. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/976-2008-%D0%BF#Text>

126. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України 21.05.1997 № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>

127. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010#Text>

128. Про основні засади здійснення фінансового контролю: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

129. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. №576-VIII
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

130. Про утворення Державної аудиторської служби України :
 Постанова від 28.10.2015 № 868. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF#Text>

131. Проєкт Закону про основні засади діяльності органів державного
 фінансового контролю № 9086 від 17.09.2018. URL:
http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64601

132. Проєкт Закону України «Про державний фінансовий контроль».
 URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JF1K400A?an=3>

133. Радіонов Ю. Д. Роль державного фінансового контролю (аудиту)
 в управлінні економікою. *Економіка України*. 2024. Т. 67. № 8 (753). С. 29–50.
 URL: <https://nasu-periodicals.org.ua/index.php/economyukr/article/view/2024-08-2>.

134. Реформування бухгалтерського обліку та фінансового контролю в
 державному секторі країни : наук.-метод. матеріали / Т. І. Єфименко, М. В.
 Бариніна, Л. В. Гапоненко та ін. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2014.
 54 с. URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=450&num=1

135. Резнік О. М. Адміністративно-правові засади діяльності
 правоохоронних органів із забезпечення фінансово-економічної безпеки
 України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 «Адміністративне право і процес;
 фінансове право; інформаційне право» / Сумський державний університет.
 Суми, 2019. 509 с. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/76746>

136. Росоляк О., Бойко І. Правові засади здійснення громадського
 контролю за формуванням та виконанням місцевих бюджетів. *Часопис*
Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2016. №
 1 (13). С. URL: <http://lj.oa.edu.ua/articles/2016/n1/16roovmb.pdf>.

137. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : навч.
 посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

138. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2002. 454 с.

139. Савченко Л. А. Фінансово-контрольне право: становлення та розвиток : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2017. 400 с.

140. Сливка М. М. Поняття державного фінансового контролю та правовий статус суб'єктів його забезпечення. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2024. № 5. С. 624-627. URL: <https://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/313125/304163>

141. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія. Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с. URL: <https://dspace.oneu.edu.ua/items/35c4eb3a-bd3d-4aa6-9df2-495285ca1ce4>

142. Собкова Н.Д., Ібрагімова Л.С., Городинський С. І. Проблеми та вектори розвитку державного фінансового контролю на місцевому рівні. *Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка*. 2019. Випуск 809. С. 72-76. URL: https://www.researchgate.net/publication/342572781_PROBLEMS_AND_VECTORS_OF_DEVELOPMENT_STATE_FINANCIAL_CONTROL_AT_LOCAL_LEVEL

143. Стефанюк І. Б. Зарубіжний досвід: є чому навчатися, є що запозичувати (організація урядового фінансового контролю у Франції). *Фінансовий контроль*. 2005. № 1. С. 35–41.

144. Стойко О. Я., Дема Д. І. Фінанси : підручник / за ред. О. Я. Стойка. 2-ге вид., переробл. і допов. Житомир : Поліський університет, 2024. 350 с. URL: <https://ir.polissiauniver.edu.ua/handle/123456789/15498>

145. Сторонянська І., Беля А. Особливості та проблеми здійснення громадського контролю виконання місцевих бюджетів територіальних громад. *Світ фінансів*. 2020. № 4 (65). С. 103-117. URL:

<https://api.dspace.wunu.edu.ua/api/core/bitstreams/d4cd5eb2-a5b2-4336-9fd6-0d29d0d09b23/content>

146. Сунцова О. О. Місцеві фінанси : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. та допов. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 488 с.

147. Ткачук Н. М. Особливості фінансування видатків України на оборону. *Financial and credit activity: problems of theory and practice in the conditions of military aggression*: колективна монографія. Riga : Baltija Publishing, 2024. URL: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-223-4-39>.

148. Удачина І. М. Фінансовий контроль за виконанням місцевих бюджетів: теоретичні аспекти. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2011. № 1 (22). С. 350-352. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/5079/88.pdf>

149. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник. 7-ме вид., стер. Київ : Знання, 2008. 263 с.

150. Федоров С. Є. Принцип державного фінансового контролю: визначення поняття. *Приватне та публічне право*. 2019. № 4. С. 162–165. URL: https://pp-law.in.ua/archive/4_2019/35.pdf

151. Федоров С. Є. Фінансовий контроль як абстрактна категорія фінансового права: проблеми сприйняття. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 4. С. 207–211. https://pap-journal.in.ua/wp-content/uploads/2020/08/4_2017.pdf

152. Федосов В. М., Бабич Т. С. Сутність і проблематика бюджетування: українські реалії. *Фінанси України*. 2008. № 1. С. 3–23.

153. Фінансове право : мультимедійний навч. посіб. / Нац. акад. внутр. справ. Київ, 2019. URL: https://arm.navs.edu.ua/books/finance_law_20/index.html

154. Фінансове право : посіб. для підгот. до іспитів / Д. О. Білінський, І. М. Бондаренко, О. О. Головашевич [та ін.] ; за ред. О. О. Головашевича. Харків : Право, 2020. 268 с.

155. Фінансове право України (загальна частина) : навч. посіб. / Л. М. Касьяненко, Т. О. Мацелик, Н. Б. Новицька [та ін.] ; Університет державної

фіскальної служби України. Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 234 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні» ; т. 173). URL: <https://ir.dpu.edu.ua/handle/123456789/698>

156. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль. Харків: ХНУ імені В. Н. Каразіна. 2017. 228 с. URL: https://www.researchgate.net/profile/Andrii-Khmelkov/publication/321685251_Derzavnij_finansovij_kontrol_Pidrucnik/links/5a2ad34e0f7e9b63e538c592/Derzavnij-finansovij-kontrol-Pidrucnik.pdf

157. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія. Харків : Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна, 2012. 292 с. URL: <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/1254>

158. Хомутенко А. В. Теоретичні основи фінансового контролю. *Науковий вісник Одеського державного економічного університету*. 2008. № 17(69). С. 119–128. URL: <https://dspace.oneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/68a8eb54-429d-4d3d-9615-96cb284b5a4a/content>

159. Чернадчук Т. О. Концептуальні засади здійснення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування. *Приватне та публічне право*. 2022. № 1. С. 73-78. URL: https://pp-law.in.ua/archive/1_2022/16.pdf

160. Чернадчук, Т. О., Жмака, І. А. Окремі питання правового регулювання державного фінансового контролю у сучасних реаліях України. *Приватне та публічне право*. 2023. № 3. С. 76-83. URL: https://pp-law.in.ua/archive/3_2023/13.pdf

161. Черніков Д., Кузьо М. Державний зовнішній аудит в контексті європейської інтеграції. Київ : ГО «Лабораторія законодавчих ініціатив», 2015. 31 с. URL: <http://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf>

162. Шалімов В., Шалімова Н., Андрощук І. Розвиток державного фінансового аудиту місцевих бюджетів. *Центральноукраїнський науковий*

вісник. Економічні науки. 2023. № 9 (42). С. 235-245 URL: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=1203192>

163. Шашенок Я. В. Поняття державного фінансового контролю в законодавстві України. *Часопис Київського університету права.* 2016. № 4. С. 135–139. https://kur.edu.ua/doc/chasopis/chasopis_2016_4.pdf

164. Шашкевич О. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів. *Модернізація місцевих фінансів України в умовах економічних і соціальних трансформацій: Монографія / За ред. О. П. Кириленко.* Тернопіль: Економічна думка, 2008. С. 100-121. URL: <https://api.dspace.wunu.edu.ua/api/core/bitstreams/8596df5c-399e-4d71-a0b4-9f8e41f87386/content>

165. Шевченко С. О., Трещов М. М., Мунько А. Ю. Управління місцевими фінансами в умовах децентралізації влади : навч. посіб. Дніпро : Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2022. 392 с. URL: <https://er.dduvs.edu.ua/handle/123456789/10808>

166. Шевчук Б. Л. Законодавче врегулювання роботи Контрольного відділення Волинської казенної палати і механізми реалізації його повноважень у першій половині XIX ст. *Суспільно-політичні процеси на українських землях: історія, проблеми, перспективи:* зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф., 20 трав. 2011 р. Ч. 2 / ред. кол.: К. К. Васильєв, В. М. Власенко, А. В. Гончаренко та ін.; за заг. ред. С. І. Дегтярьова. Суми: СумДУ, 2011. С. 168–171.

167. Шевчук О. А. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю в умовах децентралізації. *Вісник Черкаського університету. Серія: Економічні науки.* 2023. № 4. С. 77–86. URL: <https://econom-ejournal.cdu.edu.ua/article/view/3321>

168. Шевчук О. А., Шевчук О. В., Риженкова К. В., Чмерук М. О., Мещеряков М. О. Роль державного фінансового контролю у відбудові економіки України. *Ефективна економіка.* 2024. № 5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_5_24.

169. Шутов М. І., Бабенко В. А., Стоянова Н. М. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика): монографія. Одеса «Юридична література». 2004. 136 с. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/MONOGRAFII_2011/SHUTOV_2004.pdf
170. Щур Р. І., Плєць І. І., Мацьків В. В., Білошкурська Н. В. Застосування досвіду європейських країн щодо здійснення фінансового контролю за діяльністю територіальних громад в Україні. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2022. Вип. 18. Т. 2. С. 64–73. URL: <https://journals.pnu.edu.ua/index.php/aprde/article/view/6078/6328>
171. Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й. Казначейська система: Підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 590 с
172. Юхимчук А. Система фінансового контролю – з глибин історії до нинішніх днів. *Трибуна*, 1999. № 1-2. С. 29–30.
173. Aikins S. K. Determinants of Auditee Adoption of Audit Recommendations: Local Government Auditors' Perspectives. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2012. Vol. 24, No. 2. P. 195–220. <https://www.emerald.com/jpbafm/article-abstract/24/2/195/232832/Determinants-of-auditee-adoption-of-audit?redirectedFrom=fulltext>
174. Constituția României (1991, revizuită în 2003). URL: <https://www.cdep.ro/pls/dic/site.page?id=339>.
175. Ferry L., Eckersley P. Budgeting and Governing for Deficit Reduction in the UK Public Sector: Act Three "Accountability and Audit Arrangements". *Public Money & Management*. 2015. Vol. 35, No. 3. P. 203–210. URL: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09540962.2015.1027496>
176. Gcabashe S. W., Pillay S. Promoting Financial Management in Local Municipalities through Accountability. *Journal of Local Government Research and Innovation*. 2025. Vol. 6. URL: <https://jolgri.org/index.php/jolgri/article/view/241>
177. Göke, W., Thörmer, H. (2005). Öffentliche Finanzkontrolle durch Rechnungshöfe. In: Blanke, B., von Bandemer, S., Nullmeier, F., Wewer, G. (eds) *Handbuch zur Verwaltungsreform*. VS Verlag für Sozialwissenschaften,

Wiesbaden. https://doi.org/10.1007/978-3-531-90340-8_45

178. INTOSAI-P 10. Mexico Declaration on SAI Independence. Vienna: International Organization of Supreme Audit Institutions. URL: <https://www.intosai.org/documents.html>

179. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. Vienna: INTOSAI. URL: <https://www.intosai.org/documents.html>

180. ISSAI 200. Principles of Financial Audit. Vienna: INTOSAI. URL: <https://www.intosai.org/documents.html>

181. ISSAI 300. Principles of Performance Audit. Vienna: INTOSAI. URL: <https://www.intosai.org/documents.html>

182. ISSAI 400. Principles of Compliance Audit. Vienna: INTOSAI. URL: <https://www.intosai.org/documents.html>

183. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. // Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19970780483>.

184. Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale. URL: <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/73096>

185. Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern. URL: <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/40390>

186. Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi. URL: <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/386>.

187. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas. URL: <https://e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.712BBBFA3D41>

188. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992 m. spalio 25 d.). URL: <https://www.lrs.lt/home/Konstitucija/Konstitucija.htm>.

189. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.1226>.

190. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.195450>

191. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. URL: <https://e->

seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.5884.poz. 428. URL:
<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19920850428>.

192. Lino A. F., Azevedo R. R., Belote G. S. The Influence of Public Sector Audit Digitalisation on Local Government Budget Planning: Evidence from Brazil. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023. Vol. 35, No. 2. P. 198–218. URL: <https://repository.essex.ac.uk/34795>

193. Popper K. The Logic of Scientific Discovery. London ; New York : Routledge Classics, 2005. 545 p. ISBN 978-0-415-27844-7. URL: <https://www.routledge.com/The-Logic-of-Scientific-Discovery/Popper/p/book/9780415278447>

194. Public Internal Financial Control (PIFC). Brussels: European Commission. URL: <https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/>

195. Sterck M., Scheers B., Bouckaert G. Accountability and Control of Public Spending. *OECD Journal on Budgeting*. 2005. Vol. 5, No. 2. P. 7–44. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2006/02/oecd-journal-on-budgeting-volume-5-issue-2_g1gh49fe/budget-v5-2-en.pdf

196. Ustav Republike Hrvatske // Narodne novine, br. 56/90. URL: <https://www.zakon.hr/z/94/Ustav-Republike-Hrvatske>

197. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli // Dz.U. 1995 nr 13 poz. 59. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19950130059>

198. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych // Dz.U. 2009 nr 157 poz. 1240. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20091571240>.

199. Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych // Dz.U. 1992 nr 85

200. Zakon o Državnom uredu za reviziju // Narodne novine, br. 80/11. URL: <https://www.zakon.hr/z/457/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>.

201. Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi // Narodne novine, br. 33/01. URL: <https://www.zakon.hr/z/132/Zakon-o-lokalnoj-i->

podru%C4%8Dnoj-%28regionalnoj%29-samoupravi.

202. Zakon o proračunu // Narodne novine, br. 87/08 URL:
<https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-oprora%C4%8Dunu>

203. Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru // Narodne novine, br. 78/15. URL: <https://www.zakon.hr/z/1837/Zakon-o-sustavu-unutarnjih-kontrola-u-javnom-sektoru>.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Глух М. В., Єфіменко О. А. Теоретико-правові засади фінансового контролю за місцевими фінансами. *Журнал східноєвропейського права*. 2025. № 132. С. 151–158. URL: https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2025/03/glukh_yefimenko_132.pdf

2. Єфіменко О. А. Історія становлення фінансового контролю за місцевими фінансами. *Правова держава*. 2025. № 58. С. 98–107. URL: <http://pd.onu.edu.ua/article/view/330999/321931>

3. Єфіменко О. А. Теоретико-правові підходи до поняття фінансового контролю в системі публічних фінансів. *Право і суспільство*. 2026. № 1. С. 312–319. URL: https://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2026/1_2026/part_1/42.pdf

4. Бабенко А. Ю., Єфіменко О. А. Порівняльна характеристика нормативно-правового забезпечення фінансового контролю за місцевими фінансами. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія ПРАВО*. 2026. Випуск 94: частина 2. С. 259–267. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2026/05/38-1.pdf>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Єфіменко О. А. Становлення і розвиток фінансового контролю за місцевими фінансами. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 3 квітня 2025. Ірпінь: Державний податковий університет, 2025. 419 с. Електронне наукове видання. . 266–270. <https://surl.li/yhscvn>*

6. Єфіменко О. А. Організаційно-правові засади громадського контролю

за місцевими фінансами. *Правові засади організації та здійснення публічної влади*: збірник тез VIII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої світлій пам'яті доктора юридичних наук, професора, академіка-засновника НАПрНУ, першого Голови Конституційного Суду України Леоніда Петровича Юзькова (м. Хмельницький, 16 травня 2025 року). Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2025. 422 с. С. 130–132. <https://surl.li/udsayn>

7. Єфіменко О., Саввопуло К. Теоретико-правові засади фінансового контролю за місцевими фінансами в системі забезпечення фінансової безпеки держави. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки* [Електронний видання]: збірник тез доповідей VIII Міжнародної науково-практичної конференції, тема року: «Сучасний міжнародний правопорядок та міжгалузеві правові процеси», 02 квітня 2026 р. Державний податковий університет, Навчально-науковий інститут права. Ірпінь, 2026. 526 с. PDF-формат; мережеве видання; інституційний репозитарій. С. 161 – 165. <https://surl.li/bnsiob>