

А. В. Хомутенко,
к. е. н., доцент кафедри фінансів,
Одеський національний економічний університет, м. Одеса
ORCID ID: 0000-0002-7176-9613

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.2.48

ДЕРЖАВНИЙ КОНТРОЛЬ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ УКРАЇНИ

A. Khomutenko,
PhD in Economics, Associate Professor of Finance Department, Odessa National Economic University, Odessa

STATE CONTROL OF EFFICIENCY OF MANAGEMENT OF STATE FINANCE OF UKRAINE

За результатами аналізу компетенцій суб'єктів державного фінансового контролю в Україні встановлено органи, які уповноважені оцінювати ефективність цілеспрямованого впливу на процеси формування, розподілу та використання державного бюджету, державних позабюджетних фондів грошових коштів і фондів коштів суб'єктів господарювання державного сектора економіки. Виявлено, що Міністерство фінансів України проводить оцінку ризиків від управління державним боргом, Міністерство економічного розвитку, торгівлі та сільського господарства України — оцінює ефективність управління об'єктами державної власності. Наведено результати оцінки діяльності окремих суб'єктів управління державними фінансами. Досліджено методологічні підходи до оцінки ефективності державного управління корпоративними правами. Обґрунтовано доцільність оцінювання соціальної та бюджетної ефективності державного сектора. Визначено, при проведенні яких форм фінансового контролю (аудит, моніторинг та ін.) оцінюється ефективність управління державними фінансами. Встановлено, що Рахункова палата вважає продуктивність, рентабельність і ефективність критеріями ефективного використання бюджетних коштів. Проаналізовано показники контролю Рахункової палати і Державної аудиторської служби України. Визначено критерії, за якими оцінюються ефективні показники бюджетних програм. На підставі звітних даних органів контролю здійснено аналіз таких показників. Окреслено напрями фінансового контролю за складовими державних фінансів, критеріями ефективності управління ними та уповноваженими суб'єктами. Проведене дослідження організаційно-методичних і правових засад діяльності визначених суб'єктів фінансового контролю показало, що комплексно ефективність управління державними фінансами жоден з них не оцінює. Запропоновано шляхи вдосконалення контролю за виконанням бюджетних програм зокрема та контролю за ефективністю управління державними фінансами загалом.

According to the results of the analysis of the competences of state financial control entities in Ukraine, it is determined the bodies that are empowered to evaluate the effectiveness of purposeful influence on the processes of formation, distribution and use of the state budget, state extrabudgetary funds and funds of the public sector economic entities of the economy. It is revealed that the Ministry of Finance of Ukraine carries out risk assessment from the management of public debt, the Ministry for Development of Economy, Trade and Agriculture of Ukraine — evaluates the effectiveness of managing state-owned objects. The results of the evaluation of the activities of individual entities of state finance management are presented. Methodological approaches to assessing the effectiveness of state corporate rights management are investigated. The feasibility of assessing the social and budgetary effectiveness of the public sector is proved. It is established that the Accounting Chamber considers

productivity, profitability, and efficiency to be the criteria for the efficient use of budget funds. The forms of financial control are identified (audit, monitoring, etc.), the implementation of which assesses the effectiveness of state finance management. The indicators of control the Accounting Chamber and the State Audit Service of Ukraine are analyzed. Criteria by which evaluates the effective indicators of budget programs are determined. Based on the reporting data of control authorities, an analysis of such indicators is carried out. The directions of financial control over the components of state finances, criteria of effectiveness of their management and authorized entities are outlined. A study of the organizational, methodological and legal foundations of the activities of certain subjects of financial control showed that comprehensively the effectiveness of public finance management is not evaluated by any of them. Ways for improving control over the implementation of budget programs in particular and control of the effectiveness of state financial management in general are proposed.

Ключові слова: фінансовий контроль, державний бюджет, державні позабюджетні фонди, державний сектор, бюджетні програми.

Key words: financial control, state budget, state extra-budgetary funds, public sector, budget programs.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Активний розвиток ринкових відносин, глобалізація економіки, наростання міжнародної конкуренції, домінування ринку споживача, висока соціальна мобільність обумовлюють необхідність впровадження якісно нових підходів до управління державними фінансами, які забезпечать сталий соціально-економічний розвиток і високий рівень конкурентоспроможності національної економіки, підвищення якості суспільних благ і задоволення змінних у часі суспільних інтересів. Встановлення ступеня обґрунтованості та досягнення поставлених цілей управління державними фінансами передбачає доцільність оцінювання ефективності впливу на економічні відносини між державою, з однієї сторони, та юридичними і фізичними особами – з іншої, в результаті яких формуються державний бюджет, державні цільові фонди та фонди коштів суб'єктів господарювання державного сектора економіки. Таке оцінювання здійснюється при реалізації контрольної функції управління за рахунок певного критеріального апарату та методичних підходів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблематика державного фінансового контролю належить до кола наукових інтересів багатьох дослідників, серед яких: І. Басанцов, Т. Бондарук, Н. Виговська, А. Дікань, Н. Мельничук, А. Савченко, Ю. Слободяник, І. Стефанюк, О. Шевчук. Так, І. Басанцов у своїх публікаціях досліджував сутність і призначення аудиту ефективності та державний фінансовий контроль як дійовий інструмент підвищення ефективності державних цільових програм [1]. Критеріальний апарат до оцінювання результатів фінансового контролю пропонували Н. Виговська [2] та І. Стефанюк [3]. Правові проблеми фінансового контролю стали предметом досліджень А. Савченко [4] Значний внесок у розвиток вітчизняної системи фінансового контролю здійснили А. Дікань [5]. Теоретичні та методологічні засади державного аудиту розвивала Ю. Слободяник [6]. В. Шевчук, Т. Бондарук, Н. Мельничук досліджували проблеми бюджетного контролю в системі управління державними фінансами [7]. Віддаючи належне науковому доробку зазначених вчених, ї досі залишаються не вирішеними низка



Рис. 1. Основні суб'єкти державного контролю в сфері державних фінансів

Джерело: розроблено автором.

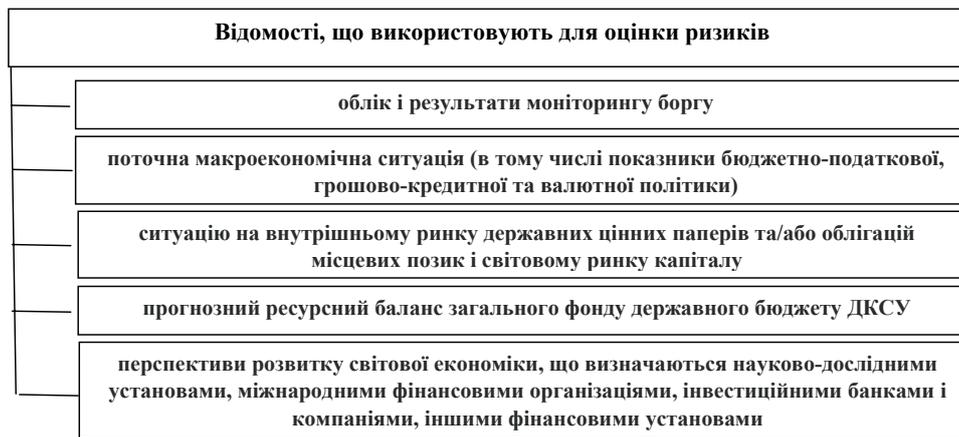


Рис. 2. Відомості, що використовуються для оцінки ризиків управління державним боргом

Джерело: складено автором за даними [9].

Таблиця 1. Результати оцінки діяльності окремих суб'єктів управління державними фінансами

Назва суб'єкта	2012	2016	2017	2018
МОН	неефективно	задовільно	негативно	негативно
Мінфін	задовільно	позитивно	позитивно	позитивно
ДФС	задовільно	задовільно	задовільно	задовільно
ПФУ	ефективно	позитивно	позитивно	позитивно
ФДМУ	неефективно	задовільно	задовільно	негативно
Мінсоцполітики	задовільно	позитивно	позитивно	позитивно
Держаудитслужба	-	позитивно	позитивно	позитивно
НБУ	-	позитивно	негативно	негативно

Джерело: складено автором за даними [11].

питань, пов'язаних, перш за все, з відсутністю усталених організаційно-методичних і нормативно-правових засад державного фінансового контролю.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження організаційно-методичних і нормативно-правових засад державного фінансового контролю, спрямованого на забезпечення ефективного управління державними фінансами, що дозволить запропонувати напрями з їх удосконалення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Дієвість реалізації контрольної функції має важливе значення для забезпечення ефективного управління державними фінансами. Так, суб'єкти державного фінансового контролю попереджають фінансові порушення і злочини, сприяють викриттю та запобігають виникненню тіньової економіки шляхом проведення контрольних заходів, спрямованих на визначення ефективності і законності управління фінансовими ресурсами й активами. Ці заходи можуть бути як зовнішніми — проводяться уповноваженими державою контролюючими органами, незалежними аудиторськими фірмами, громадськістю і міжнародними організаціями, так і внутрішніми — проводяться уповноваженими власником (керівником) службами та особами як всередині одного суб'єкта господарювання, так і в середині одного міністерства, відомства.

В Україні функціонує достатньо розгалужена система суб'єктів державного контролю в сфері державних фінансів, які можна об'єднати у дві групи залежно від їх підпорядкованості (рис. 1).

Визначена система органів контролю повинна знайти відображення в кодифікованому нормативно-правовому акті, який варто прийняти з метою урегулювання теоретико-організаційних і методичних засад державного фінансового контролю в Україні.

Доцільно зазначити, що не всі, зазначені на рисунку 1, органи фінансового контролю наділені функціями щодо встановлення ступеня ефективності управління окремими складовими державних фінансів. Наприклад, Мінфін здійснює заходи з підвищення ефективності управління державним боргом [8, ст. 4.9]. З метою виконання такого завдання цей орган проводить контроль за ризиками (бюджетний, валютний, відсотковий, ризик ліквідності, ризик рефінансування, ризик, пов'язаний з управлінням боргом [9]) на підставі даних як про поточну макроситуацію, так і про перспективи розвитку світової економіки (рис. 2).

Водночас порядок, методи та математичний апарат розрахунку ризиків управління державним боргом нормативно не визначений.

Відмітимо, що Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України (далі — Мінекономіки) проводить оцінювання ефективності управління об'єктами державної власності через визначення встановлених у власній методиці показників, критеріїв та оцінок [10].

До показників, на підставі яких оцінюється діяльність суб'єкта управління державними коштами та активами у галузевому розрізі відносять: соціально-економічні показники; показники фінансово-господарської діяльності та виконання фінансових планів; показники стану активів, зносу основних засобів; коефіцієнти фінансової стійкості, покриття, платоспроможності. За результатами проведеного аналізу показників діяльності суб'єкта управління державної форми власності визначається кількість балів, залежно від якої виставляється оцінка:

- позитивна — якщо нараховано від 45 до 60 балів;
- задовільна — якщо нараховано від 30 до 45 балів;
- негативна — якщо нараховано менше ніж 30 балів.

Проведений аналіз відкритих звітів Мінекономіки показав, що, зокрема ДФС останніми роками працює на задовільному рівні, а ПФУ — ефективно (табл. 1).

Як відомо, існує два підходи до оцінки ефективності управління державним сектором економіки. Перший — ґрунтується на прибутковості підприємств державної форми власності (враховуються, зокрема, показники прибутку, дебіторської і кредиторської заборгованості, загальної вартості активів, а другий — на корисності діяльності цих суб'єктів для суспільства (визначається ступінь задоволення суспільних потреб, створення і використання необхідних суспільних благ, внесок суб'єкта у зниження витрат приватного підприємництва та підвищення його конкурентоспроможності). Оскільки окремі суб'єкти державного сектора економіки мають соціальне призначення, вважаємо за доцільне рекомендувати Мінекономіки оцінювати не лише економічну ефективність державного сектора, а й соціальну. Крім того,

варто враховувати й бюджетну ефективність від функціонування суб'єктів державного сектора економіки, яка має визначати як співвідношення між надходженнями до бюджету від цих суб'єктів (податкові надходження, орендна плата від передачі в оренду виробничих площ, частина прибутку підприємств, яка перераховується в бюджет за результатами року та ін.) та їх бюджетним фінансуванням, капітальними інвестиціями.

Розрахунок бюджетної ефективності, з урахуванням економічної та соціальної, дозволить визначити доцільність утримання певного суб'єкта на балансі держави.

Варто зазначити, що Мінекономіки наділене повноваженнями щодо проведення "аналізу ефективності виконання функцій з управління корпоративними правами держави" [12, ст. 16.4], в той час як Фонд держмайна уповноважено "проводити аналіз ефективності управління корпоративними правами держави, що перебувають у сфері його управління" [13, ст. 5.3]. До 2012 р. діяв Наказ ФДМУ "Про затвердження Критеріїв ефективності управління корпоративними правами держави" [14], у якому виділено три групи критеріїв: комерційні, некомерційні та ефективності прийняття управлінських рішень органами управління об'єкта державної власності. За результатами аналізу цих критеріїв виставлялася ефективна, задовільна або незадовільна оцінка. Водночас ця методика також не містила методичного інструментарію оцінювання ефективності управління корпоративними правами держави.

Проведене дослідження показало, що нерідко уповноважені суб'єкти державного фінансового контролю взагалі не мають затверджених методичних рекомендацій, які б урегулювали підходи до аналізу окремих процесів. Так, у загальному доступі відсутні методичні рекомендації Рахункової палати, яка законодавчо уповноважена здійснювати контроль за операціями, пов'язаними з державними запозиченнями та обслуговуванням державного боргу.

Відмітимо, що Рахункова палата в межах аудиту ефективності визначає продуктивність, результативність, економічність використання бюджетних коштів; законність, своєчасність і повноту прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу; стан внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів. Ці заходи спрямовані на підвищення ефективності процесів розподілу та використання коштів державного бюджету. Так, частка виявлених порушень за статтею "неефективне управління та використання коштів" сягнула у 2013 р. 72,47% загальної суми виявлених порушень, а їх найбільший приріст порівняно з попереднім роком відбувся у 2017 р. — 61%. Це відбулось на фоні зменшення як кількості проведених Рахунковою палатою контролюю-перевірочних заходів, так і кількості перевірених об'єктів, що, на нашу думку, зумовлене зміною вектора мети контрольних заходів — зосередженням не на кількості проведених контрольних заходів, а на якості реалізації результатів попередніх аудитів. Це також пояснює волатильність показників неефективного управління коштами.

У частині формування централізованого фонду грошових коштів органи Рахункової палати здійснюють аудит як самих надходжень, так і їх адміністрування контролюючими органами. Водночас як фінансовий аудит, так і аудит ефективності, проводяться після здійснення фінансово-господарських операцій, тобто перевіряються результативні показники. У той час як експертиза є формою попереднього фінансового контролю, адже проводиться на етапі планування державного бюджету. До форм поточного фінансового контролю можна віднести моніторинг, у межах якого на регулярній основі аналізується стан виконання державного бюджету протягом бюджетного року. Порядок проведення цих форм контролю повинен бути регламентований нормами права, що обумовлює необхідність

внесення змін у Закон України "Про Рахункову палату" та розроблення відповідних методичних рекомендацій.

Зауважимо, що у відкритому доступі містяться лише методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту [15], який спрямований на встановлення законності формування, розподілу і використання державного бюджету України. Водночас аудит ефективності передбачає оцінку [15]:

— своєчасності та повноти надходжень до державного бюджету;

— продуктивності, результативності та економічності використання бюджетних коштів;

— законності, своєчасності та повноти управлінських рішень;

— стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

Тобто саме аудит ефективності дозволяє визначити ефективність управління державним бюджетом з позицій оцінки результатів діяльності окремих суб'єктів державного сектора економіки та господарських операцій. Водночас такий підхід не дозволяє отримати комплексне уявлення про ефективність управління державним бюджетом, адже не ґрунтується на якісних і кількісних показниках ефективності планування державного бюджету, організаційного забезпечення розпорядників бюджетних коштів та бюджетного контролю. Усе це, на нашу думку, обумовлює необхідність розробки методичних рекомендацій, які будуть враховувати міжнародні вимоги до управління державним бюджетом та вітчизняні особливості такої діяльності.

Варто відмітити, що органи Рахункової палати уповноважені здійснювати контроль за використанням фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування коштів, наданих з державного бюджету [15, ст. 7.1], або за зверненням управителів відповідних державних позабюджетних фондів коштів — аудит їх фінансово-господарської діяльності [15, ст. 7.7]. Отже, Рахункова палата комплексно та системно не оцінює ефективність управління державними позабюджетними фондами грошових коштів.

Аналогічні зауваження стосуються й оцінювання ефективності управління фондами грошових коштів суб'єктів господарювання державного сектора економіки загалом. Як вже відмічалось, Рахункова палата в процесі проведення своїх контрольних заходів встановлює закономірності та тенденції формування, розподілу та використання фондів коштів окремих суб'єктів господарювання з метою встановлення факторів, що впливають на ефективність їх діяльності.

Підсумовуючи, зазначимо, що фінансовий контроль Рахункової палати повною мірою не спрямований на забезпечення ефективного управління державними фінансами. Для усунення такого недоліку вважаємо за доцільне законодавчо уповноважити Рахункову палату як вищий орган фінансового контролю в Україні здійснювати комплексну оцінку ефективності управління державними фінансами за методикою, що буде представлена у наступних підрозділах роботи.

З метою формування системи стримувань та противаг функціями по оцінюванню ефективності функціонування, зокрема державного сектора економіки, має бути наділена Державна аудиторська служба України (далі — ДАСУ). Важливо водночас, на нашу думку, забезпечити співпрацю, інформаційну взаємодію між парламентом та урядовими органами фінансового контролю, що дозволить об'єднати зусилля на забезпечення ефективності управління державними фінансами.

ДАСУ в межах своєї діяльності, як відомо, проводить фінансовий контроль у формі інспектування, аудиту, перевірки і моніторингу державних закупівель [16]. З усіх цих форм, лише аудит спрямований на оцінювання ефективності функціонування окремих суб'єктів господарювання або окремих процесів. Так, державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання передбачає

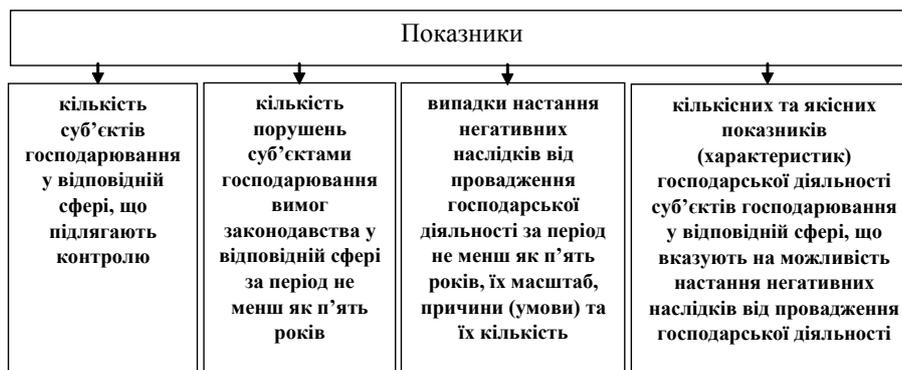


Рис. 3. Показники, що використовуються для обрання критеріїв оцінювання ступеня ризику від господарської діяльності

Джерело: складено автором за даними [19].

перевірку ефективності використання державних коштів і активів та фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки [17]. Водночас методика оцінювання такої ефективності, відповідно до положень Постанови КМУ "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання", затверджується наказом Держаудитслужби [18]. На наш погляд, варто затвердити чіткі методичні рекомендації для оцінювання ефективності функціонування суб'єктів державного сектора економіки — бюджетних установ та державних підприємств, які базуватимуться не лише на використанні методу фінансових коефіцієнтів, а й на оцінюванні показників виконання фінансових і інвестиційних планів, соціальної ролі підконтрольного суб'єкта (шляхом анкетування працівників та споживачів товарів (робіт, послуг)).

Проте у 2018 р. Постановою КМУ затверджено Методику розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю). Відповідно до нормативно-правового акту, критерії ризиків розробляються кожним окремим органом нагляду (територіальним підрозділом ДАСУ) та переглядаються раз на три роки. З метою уніфікації підходів до формування таких критеріїв у нормативно-правовому акті визначено показники, що мають бути оцінені (рис. 3).

Відмітимо, що критерії та показники оцінювання ступеня ризику господарської діяльності залежать від сфери діяльності суб'єкта та цілей контрольного заходу (життя та здоров'я людини, належна якість продукції, немайнові блага, належна якість продукції, майнові блага, навколишнє природне середовище, національна безпека держави, інші суспільні інтереси). Враховуючи впроваджені у економічне життя інформаційні системи [20] вважаємо за доцільне рекомендувати їх використання в якості джерел інформації для оцінювання ризиків господарської діяльності окремих суб'єктів господарювання. На нашу думку, це позитивно позначиться на результативності фінансового контролю органів ДАСУ в забезпеченні ефективного управління державними фінансами в Україні.

Аудит державних цільових програм здійснюють як Рахунковою палатою, так і органами ДАСУ. До основних завдань аудиту останнього контролюючого органу відноситься оцінювання ефективності планування, управління, використання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів для виконання програми, оцінка їх цільового використання; ефективності виконання завдань і заходів програми, досягнення цілей та очікуваних результатів; законності та ефективності діяльності об'єкта аудиту під час виконання програми [21, ст.

Таблиця 2. Критерії оцінки результативних показників бюджетних програм

Назва	Характеристика
Реалістичність	Визначається з урахуванням показників поточного стану та існуючих потреб економіки і суспільства, показників, визначених прогнозними документами щодо економічного та соціального розвитку, з одного боку, та можливостями ресурсної частини державного бюджету — з іншого
Актуальність	Узгоджується із програмними та стратегічними документами, стратегічними цілями головних розпорядників, показниками результату їх діяльності в середньостроковому періоді, характеризують найважливіші аспекти очікуваного результату
Суспільна значимість	Висвітлює ефект, який отримують економіка та суспільство завдяки діяльності головного розпорядника, дають можливість оцінити вплив на економічний та соціальний розвиток, ефективність надання державних послуг

Джерело: складено автором за даними [25].

4.1]. Водночас у відповідному нормативно-правовому акті відсутній чітко визначений порядок проведення оцінювання ефективності реалізації державних цільових програм. Аналогічне зауваження стосується й Порядку проведення ДАС державного фінансового аудиту інвестиційних проектів [22], й Порядку проведення органами ДАС фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, у якому передбачено проведення аналізу ефективності використання коштів державних позабюджетних фондів [23]. Усе це обумовлює необхідність розроблення методичних рекомендацій, які розкриватимуть критеріальний апарат та методичний інструментарій оцінювання ефективності використання суспільних фінансових ресурсів, що використовуються на реалізацію державних цільових програм, інвестиційних проектів та пенсійне і соціальне забезпечення громадян.

Під час здійсненні аудиту бюджетних програм органи ДАСУ перевіряють ефективність їх планування та виконання [24], а також досягнення результативних показників (затрат, продукту, якості, ефективності). Основні критерії оцінки результативних показників бюджетних програм наведено у таблиці 2.

Оцінка результативних показників бюджетної програми дає змогу чітко визначити ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпо-

Таблиця 3. Показники оцінки виконання заданих параметрів бюджетної програми

Показники	Формула для розрахунку
Індекс виконання показників ефективності бюджетної програми	$\bar{I}_{(еф)} = \sum \frac{P_{(еф)і факт}}{P_{(еф)і план}} \div Z_{(еф)} \cdot 100$
Середній індекс виконання показників якості бюджетної програми	$\bar{I}_{(як)} = \sum \frac{P_{(як)і факт}}{P_{(як)і план}} \div Z_{(як)} \cdot 100$
Індекс порівняння результативності бюджетної програми із показниками попередніх років	$I_1 = \frac{\bar{I}_{(еф) знг}}{\bar{I}_{(еф) баз}}$
Індекс загальної ефективності завдання, підпрограми та програми	$E = \bar{I}_{(еф)} + \bar{I}_{(як)} + I_1$
Критерії оцінки	
$\bar{I}_1 < 0,85 - 0$ балів;	
$0,85 \leq \bar{I}_1 < 1 - 15$ балів;	
$\bar{I}_1 > 1 - 25$ балів.	

Джерело: складено автором за даними [28].

рядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів. Також це сприяє якісному та кількісному аналізу стану виконання бюджетної програми щодо фінансового забезпечення реалізації її заходів та ефективності виконання.

Загалом кількість проведених органами ДАСУ аудитів виконання бюджетних програм не відрізнялась стабільністю — вона зменшувалась у 2012 р., у 2015 р., у 2016 р. на 26,92 %, 22,58%, 20,83% відповідно та зростала у 2017—2018 рр. на 215,79 % і 61,67 [26].

Зауважимо, що загальна кількість результативних показників по 18 міністерствах становила у 2017 році — 4704, а в 2016 році — 4978. Найбільша кількість результативних показників у 2017 році спостерігалась по Міністерству молоді і спорту України — 629, Міністерству охорони здоров'я України — 606 та Міністерству освіти і науки України — 600 [27]. Зменшення кількості результативних показників у 2017 р. порівняно з попереднім роком відбулось по Міністерству екології та природних ресурсів України — на 56%, Міністерству економічного розвитку і торгівлі України — на 44%, Міністерству внутрішніх справ України — на 37%, Міністерству освіти і науки України — на 22%, а також Міністерству з питань тимчасово окупованих територій та внутрішньо переміщених осіб України — на 16%. Це може свідчити про низьку якість бюджетного планування, поставлення некоректних завдань та про те, що бюджетні програми досить часто запроваджуються без реальних розрахунків і ґрунтовних вимірів заходів досягнення поставленої мети, без визначення чітких результатів їх реалізації, а найголовніше, однозначних, обґрунтованих обсягів і джерел фінансування.

Отже, невиконання усіх передбачених заходів бюджетних програм підтверджує необхідність проведення моніторингу бюджетних програм, який дасть змогу попередити економічно необґрунтовані завдання та нецільове і неефективне використання бюджетних коштів. Саме тому, починаючи з 2019 року основним завданням аудиту ефективності Державної аудиторської служби України і Рахункової палати (далі — РП) стало здійснення зовнішнього оцінювання виконання заданих параметрів бюджетної програми. Результати оцінки ефективності бюджетних програм цими органами фінансового контролю є підставою для прийняття рішень про внесення в установленому порядку змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, відповідних пропозицій до проекту бюджету на плановий бюджетний період та до прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, включаючи зупинення реалізації відповідних бюджетних програм.

Під час здійснення зовнішнього оцінювання виконання заданих параметрів бюджетної програми органи державного фінансового контролю повинні проводити розрахунок показників окремо для кожного завдання про-

грами (підпрограми). Оцінка ефективності бюджетних програм уповноваженими органами державного фінансового контролю здійснюється шляхом співставлення показників поточного та попередніх періодів з урахуванням певних критеріїв оцінки (табл. 3).

У випадку, коли кількість балів кінцевого результату загальної ефективності становить 215 і більше — ефективність вважається високою, від 190—215 балів — середньою, а менше 190 балів — низькою.

Усі зазначені вище критерії та підходи до визначення показників мають бути закріплені у загальнодержавному нормативно-правовому акті, що дозволить створити єдині системні засади та технології контролюючої діяльності, спрямованої на встановлення ефективності використання бюджетних коштів. А їх оприлюднення дозволить громадянському суспільству в особі, зокрема незалежних аналітичних центрів, проводити аналогічне оцінювання.

Активне впровадження інформаційних технологій у сферу управління державними фінансами актуалізувало необхідність проведення контролю у цій сфері. У зв'язку з цим, 22.05.2019 р. КМУ відповідним нормативно-правовим актом визначив порядок здійснення органами ДАСУ аудиту законності та ефективності використання державних коштів і активів на впровадження інформаційних технологій у державному секторі економіки України [29]. Водночас методичні підходи до оцінювання такої ефективності в нормативно-правовому акті не виписані.

Отже, вищепроаналізовані суб'єкти зовнішнього державного фінансового контролю оцінюють ефективність управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання державного сектора економіки та окремих аспектів управління державним боргом, державним бюджетом, зокрема витрачання бюджетних коштів. Водночас не усі зазначені напрями контрольної діяльності забезпечені відповідними методичними рекомендаціями, які визначали б порядок, методичний інструментарій та математичний апарат оцінювання ефективності цілеспрямованого впливу на державні фінанси.

З метою забезпечення ефективності управління державними фінансами України, на нашу думку, варто вдосконалити правові та організаційно-методичні засади державного фінансового контролю за усіма інструментами управлінської діяльності. Авторське бачення напрямків забезпечення ефективності управління окремими складовими державних фінансів, з урахуванням встановлених компетенцій розглянутих органів державного фінансового контролю, наведено у таблиці 4.

Оскільки застосування інструментів контролю має пролонговані на перспективу наслідки актуалізується необхідність проведення стратегічного державного фінансового контролю, який дозволить встановити об'єктивність та обґрунтованість довгострокового і

середньострокового планування процесів формування, розподілу і використання бюджету, державних позабюджетних цільових фондів та фондів грошових коштів суб'єктів господарювання державного сектора економіки. Це позитивно вплине на виконання поставленого перед фінансовим контролем завданням по забезпеченню ефективності управління державними фінансами.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи зазначимо, що фінансовий контроль як функція системи управління державними фінансами потребує вдосконалення через:

- ухвалення кодифікованого нормативно-правового акту, який дозволить систематизувати теоретико-організаційні засади зовнішнього державного фінансового контролю за рахунок визначення базової термінології, суб'єктів контролю, сфери їх компетенцій та порядку здійснення фінансового контролю;

- внесення змін у ЗУ "Про Рахункову палату" в частині визначення порядку проведення експертизи та моніторингу, що позитивно позначиться на результативності таких форм фінансового контролю;

- впровадження стратегічного державного фінансового контролю у діяльність Рахункової палати, який дозволить встановити об'єктивність та обгрунтованість довгострокового та середньострокового планування процесів формування, розподілу і використання бюджету, державних позабюджетних цільових фондів та фондів грошових коштів суб'єктів господарювання державного сектора економіки;

- розроблення та впровадження у практичну діяльність уповноважених органів фінансового контролю методичних рекомендацій за усіма видами контрольних заходів;

- удосконалення методичних підходів до оцінювання ефективності управління об'єктами державної форми власності загалом, а не лише у галузевому розрізі через оцінювання інтегрального показника прибутковості державного сектора та врахування показників ступеня задоволення суспільних інтересів і бюджетної ефективності від фінансування держсектора економіки. Крім того, з метою більш точного оцінювання ефективності діяльності суб'єктів державного сектора вважаємо за необхідне переглянути бали, що надаються за виконання певного критерію, та відповідні оцінки;

- активізації використання у контрольно-аналітичній діяльності суб'єктів фінансового контролю інформаційних систем, що містять відомості про фінансово-господарську діяльність суб'єктів управління державними фінансами (як-от: "Прозорий бюджет"). Це дасть змогу моніторити діяльність підконтрольних суб'єктів та використовуючи ризикоорієнтований підхід проводити більш результативні контрольні заходи;

- створення єдиної бази даних про результати контролю державних фінансів уповноваженими державними органами (Рахункова палата, ДАСУ, ДКСУ та ін.). Це дозволить забезпечити системність фінансового контролю, скоординованість діяльності відповідних суб'єктів і позитивно позначиться на результативності їх контрольних заходів;

Таблиця 4. Напрямки фінансового контролю, спрямованого на забезпечення ефективного управління державними фінансами

Напрямок	Зміст	Суб'єкт
ДЕРЖАВНИЙ БЮДЖЕТ		
<i>Вхідні фінансові потоки державного бюджету</i>		
Податки, збори платежі та їх елементи	Оцінюються дієвість системи оподаткування (індекс загального податкового навантаження, ефективна ставка оподаткування, структура податків, податкомісткість, коефіцієнт податкового навантаження на фінанси підприємства, коефіцієнт податкового навантаження на власний капітал, коефіцієнт ефективності оподаткування) і адміністрування податків (зборів, платежів), у т. ч. обгрунтованість надання податкових пільг, результативність податкового контролю, стан дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності валютного законодавства тощо	РП
Позики, кредити	Оцінюються умови на яких узято позику (кредит), економічна доцільність позик (кредитів), майбутній ефект від їх вкладення, наявність джерел повернення	РП
Приватизація	Оцінюються сучасний стан управління державною власністю, соціально-економічне призначення об'єктів, що підлягають приватизації, економічна ефективність від приватизації держмайна	РП
Дозвільна система	Оцінюються доступність, відкритість та простота отримання дозволів; обгрунтованість термінів та вартості	РП
<i>Вихідні фінансові потоки державного бюджету</i>		
Бюджетні асигнування	Оцінюються результативність, продуктивність та якість використання бюджетних коштів у розрізі державних цільових програм, бюджетних програм, розпорядників бюджетних коштів	РП, ДАСУ
Державне інвестування (бюджетні інвестиції)	Оцінюються економічна ефективність державного інвестиційного проекту, соціально-економічні ефекти від реалізації проекту, обсяг освоєних коштів, рівень ділової та інвестиційної активності в країні, інвестиційна привабливість країни	РП, ДАСУ
Дотації, субсидії, субвенції	Оцінюються економічна обгрунтованість розмірів трансфертів, їх вплив на соціально-економічні показники	РП, ДАСУ
Бюджетне кредитування, позики	Оцінюються соціально-економічний ефект від надання кредитів (позик), вплив державного кредитування на кредитний ринок	РП, ДАСУ
ДЕРЖАВНІ ПОЗАБЮДЖЕТНІ ФОНДИ		
<i>Вхідні фінансові потоки</i>		
Внески та їх елементи	Оцінюються економічна обгрунтованість ставок внесків (визначається ефективна ставка) та розподілу таких надходжень між фондами, досліджуються напрями розширення кола платників та об'єктів стягнення	РП
Інвестиційний прибуток	Оцінюються економічна обгрунтованість обраних інструментів інвестування та прибутковості таких інвестицій	РП
<i>Вихідні фінансові потоки</i>		
Адресний розподіл коштів	Оцінюються соціальна структура суспільства за розміром доходів, визначається соціально-економічна обгрунтованість мінімальних соціальних стандартів	РП
Фінансування та компенсації	Оцінюються результативність фінансування соціальних проєктів, доцільність компенсацій та їх ефект	РП
ФОНДИ КОШТІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ		
Комплекс фінансово-господарських процесів	Оцінюються фінансові показники: рентабельності, стійкості, покриття, ліквідності, заборгованості та ін.; виконання підприємством фінансових та інвестиційних планів, ефективність системи управління та внутрішнього контролю	РП, ДАСУ

Джерело: складено автором.

— поступової зміни статусу РП з колегіального органу на орган, що уповноважений приймати рішення за результатами контролю по притягненню до відповідальності підконтрольних суб'єктів (по типу судових колегій, що діють у Франції, Бельгії, Греції та ін.);

— наділення Рахункової палати повноваженнями зі здійснення комплексної оцінки ефективності управління державними фінансами, що сприятиме оптимізації державно-управлінських відносин.

Література:

1. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль як дійовий інструмент підвищення ефективності державних цільових програм. Механізм регулювання економіки. 2005. № 4. С. 238—243.
2. Виговська Н.Г. Розробка критеріїв та показників ефективності господарського контролю. Вісник ЖДТУ. 2007. № 2 (40). С. 15—24.
3. Стефанюк І.Б. Оцінка діяльності органів державного фінансового контролю. Фінанси України. 2018. № 1. С. 100—111.
4. Савченко Л.А. Правові проблеми реалізації принципів фінансового контролю у фінансово-контрольному процесі: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2016. 192 с.
5. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика: монографія. За заг. ред. Л. Дікань. Х.: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 332 с.
6. Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія. Суми: ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.
7. Шевчук В.О., Бондарук Т.Г., Мельничук Н.Ю. Проблеми бюджетного контролю в системі управління державними фінансами. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2015. № 4. С. 55—65.
8. Про положення про Міністерство фінансів України: Указ Президента України від 8.04.2011 р. № 446/2011 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>
9. Порядок здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом: Постанова КМУ від 1.08.2012 р. № 815 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/815-2012-%D0%BF>
10. Про затвердження Методичних рекомендацій застосування критеріїв визначення ефективності управління об'єктами державної власності: Наказ Мінекономрозвитку від 15.03.2013 р. № 253 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0253731-13#n11>
11. Питома вага державного сектора в економіці. Міністерство економічного розвитку. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=-3f9cbf0b-24bf-48f8-8360-04d559e41d60&tag=Upravlinnia-DerzhavnimSektoromEkononmiki15>
12. Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21.09.2006 р. № 185-V // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16>
13. Про Фонд державного майна України: Закон України від 09.12.2011 р. № 4107-VI // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4107-17>
14. Про затвердження Критеріїв ефективності управління корпоративними правами держави: Наказ ФДМУ від 7.05.2009 р. № 694 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0477-09>
15. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VII // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
16. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: Рішення Рахункової палати від 22.09.2015 р. № 5-5 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15>
17. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
18. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова КМУ від 27.03.2019 р. № 252 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF>
19. Про затвердження методик розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю), а також уніфікованих форм актів, що складаються за результатами проведення планових (позапланових) заходів державного нагляду (контролю): Постанова КМУ від 10.05.2018 р. № 342 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/342-2018-%D0%BF>
20. Хомутенко А.В. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами України. Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія Економічні науки. 2018. № 6 (129). С. 56—72.
21. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм: Постанова КМУ від 29.08.2018 р. № 692 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF/sp:max100>
22. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів: Постанова КМУ від 12.09.2018 р. № 740 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF>
23. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування: Постанова КМУ від 27.12.2018 р. № 1147 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF/sp:max15>
24. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова КМУ від 10.08.2004 р. № 1017 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF> <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
25. Федченко Т.В. Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм. URL: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/77375.doc.htm
26. Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України. Звіти Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132210>
27. Аналіз результативних показників головних розпорядників бюджетних коштів у 2016—2017 рр. / Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України. URL: <https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2015/11/2017-12-18-kpis-2016-2017.pdf>
28. Оцінка ефективності бюджетних програм за програмно-цільовим методом / Центр розвитку місцевого самоврядування. URL: http://lgdc.org.ua/sites/default/files/library/ocinka_efektyvnosti_program_.pdf
29. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання

інформаційних технологій: Постанова КМУ від 22.05.2019 р. № 517 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF>

References:

1. Basantsov, I. (2005), "Public financial control as an effective tool for improving the effectiveness of government target programs", *Mekhanizm rehulivuvannia ekonomiky*, vol. 4, pp. 238—243.
2. Vyhovska, N. (2007), "Development of criteria and indicators of economic control effectiveness", *Visnyk ZhDTU*, vol. 2 (40), pp. 15—24.
3. Stefaniuk, I. (2018), "Evaluation of the activities of public financial control bodies", *Finansy Ukrainy*, vol. 1, pp. 100—111.
4. Savchenko, L. (2016), *Pravovi problemy realizatsii pryntsyviv finansovoho kontroliu u finansovo-kontrol'nomu protsesi: monohrafiia [Legal problems of implementation of the principles of financial control in the financial control process: a monograph]*, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
5. Dikan, L. (2016), *Kontrol' u biudzhethnykh ustanovakh: teoriia ta praktyka: monohrafiia [Control in budgetary institutions: theory and practice: monograph]*, KhNEU im. S. Kuznetsia, Kharkiv, Ukraine.
6. Slobodianyk, Yu. (2014), *Formuvannia systemy derzhavnogo audytu v Ukraini: monohrafiia [Formation of the state audit system in Ukraine: monograph]*, FOP Natalukha A. S., Sumy, Ukraine.
7. Shevchuk, V. Bondaruk, T. Melnychuk, N. (2015), "Problems of budgetary control in the system of public finance management", *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, vol. 4, pp. 55—65.
8. President of Ukraine (2011), "On the Regulation on the Ministry of Finance of Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/446/2011> (Accessed 24 January 2020).
9. Cabinet of Ministers of Ukraine (2012), "Procedure for Exercising Control over Risks Related to Public (Local) Debt Management", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/815-2012-%D0%BF> (Accessed 24 January 2020).
10. Ministry of Economic Development (2013), "About approval of Methodical recommendations of application of criteria of determination of efficiency of management of state property objects", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0253731-13#n11> (Accessed 24 January 2020).
11. Ministry of Economic Development (2011), "The share of the public sector in the economy", available at: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=-3f9cbf0b-24bf-48f8-8360-04d559e41d60&tag=UpravlinniaDerzhavnimSectoromEkonomikiIs> (Accessed 24 January 2020).
12. The Verkhovna Rada of Ukraine (2006), The Law of Ukraine "On Management of State Property Objects", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16> (Accessed 24 January 2020).
13. The Verkhovna Rada of Ukraine (2011). The Law of Ukraine "About the State Property Fund of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4107-17> (Accessed 24 January 2020).
14. State Property Fund of Ukraine (2009), "On Approval of the Criteria for the Effectiveness of Corporate Governance of the State", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0477-09> (Accessed 24 January 2020).
15. The Verkhovna Rada of Ukraine (2015). The Law of Ukraine "On the Accounting Chamber", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (Accessed 24 January 2020).
16. The Accounting Chamber (2015), "Methodological recommendations for conducting by the Accounting Chamber of Financial Audit", available at: [\[da.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15\]\(http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15\) \(Accessed 24 January 2020\).](https://zakon.ra-

</div>
<div data-bbox=)

17. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine "On the basic principles of state financial control in Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (Accessed 24 January 2020).
18. Cabinet of Ministers of Ukraine (2019), "On approval of the Procedure of conducting by the State Audit Service, its interregional territorial bodies of the state financial audit of activity of economic entities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF> (Accessed 24 January 2020).
19. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "On approval of methods of development of criteria by which the degree of risk from carrying out economic activity is assessed and the frequency of carrying out planned measures of state supervision (control) and also unified forms of acts drawn up as a result of carrying out planned (unplanned) measures of state supervision (control) are determined", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/342-2018-%D0%BF> (Accessed 24 January 2020).
20. Khomutenko, A. (2018), "Information support for the management of public finances of Ukraine", *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu tekhnologii ta dizainu. Seriia Ekonomichni nauky*, vol. 6 (129), pp. 56—72.
21. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "On approval of the Procedure of conducting by the State Audit Service, its interregional territorial bodies of state financial audit of state (regional) targeted programs", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF/sp:max100> (Accessed 24 January 2020).
22. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "On approval of the Procedure of the State Audit Service, its interregional territorial bodies of the state financial audit of investment projects", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF> (Accessed 24 January 2020).
23. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "Procedure for conducting by the State Audit Service, its inter-regional territorial bodies of the state financial audit of the Pension Fund of Ukraine, compulsory state social insurance funds", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF/sp:max15> (Accessed 24 January 2020).
24. Cabinet of Ministers of Ukraine (2004), "On approval of the Procedure for the implementation of budget programs by the State Audit Service, its inter-regional territorial bodies of the state financial audit", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF/sp:max100> (Accessed 24 January 2020).
25. Fedchenko, T. V. (2011), "Assessment of the quality of the state audit of the effectiveness of budget programs", available at: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/77375.doc.htm (Accessed 24 January 2020).
26. State Audit Service of Ukraine (2018), "Reports of the State Audit Service of Ukraine", available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/en/publish/article/132210> (Accessed 24 January 2020).
27. Office of financial and economic analysis in the Verkhovna Rada of Ukraine (2017), "Analysis of the performance indicators of the main spending units in 2016—2017", available at: <https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2015/11/2017-12-18-kpis-2016-2017.pdf> (Accessed 24 January 2020).
28. Center for Local Government Development (2019), "Evaluation of the effectiveness of budget programs by program-targeted method", available at: http://lgdc.org.ua/sites/default/files/library/ocinka_efektyvnosti_program.pdf (Accessed 24 January 2020).
29. Cabinet of Ministers of Ukraine (2019), "Procedure for conducting the use of information technologies by the State Audit Service, its interregional territorial bodies of the state financial audit", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF> (Accessed 24 January 2020).

Стаття надійшла до редакції 24.01.2020 р.