ФІНАНСОВЕ ПРАВО

DOI: https://doi.org/10.18524/2411-2054.2025.59.340316
УДК 347.73

В. О. Єфіменко, аспірант
Державний податковий університет
Кафедра фінансового та податкового права
вул. Університетська, 31, Ірпінь, 08200, Україна
e-mail: v.e777555@gmail.com
ORCID iD: https://orcid.org/0009-0001-4600-6737

ОСОБЛИВОСТІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ПУБЛІЧНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ПОЛЬЩІ ТА НІМЕЧЧИНІ

У статті розглянуто особливості нормативно-правового регулювання здійснення публічного зовнішнього фінансового контролю в Польщі та Німеччині. Акцентовано увагу на інституційній незалежності, правовому підґрунті та практичних аспектах функціонування відповідних органів фінансового контролю в Польщі та Німеччині. Аргументовано, що ефективна система фінансового контролю є важливою передумовою прозорого та відповідального управління державними ресурсами. Проаналізовано діяльність Вищої контрольної палати Польщі, її історичну еволюцію, правовий статус, повноваження та організаційну структуру. Визначено ключові принципи: підзвітність лише парламенту, імунітет працівників, участь у формуванні бюджету та право звернення до Конституційного трибуналу. Досліджено систему багаторівневого фінансового аудиту Німеччини, яку очолює Федеральна рахункова палата, що має незалежний статус, виконує як контрольні, так і консультативні функції, а також здійснює аудит на всіх рівнях державного управління. Підкреслено, що ключовими ознаками ефективного зовнішнього фінансового контролю є прозорість процедур, повноваження контролерів, довгостроковість призначення керівників і забезпечення їх незалежності. Підсумовано, що на основі вищезазначеного досвіду провідних країн світу можна зробити кілька важливих висновків для України щодо впровадження та вдосконалення системи фінансового контролю: 1) значення широких повноважень для ефективного контролю. Досвід Німеччини показує, що надання органам фінансового контролю (зокрема, Рахунковій палаті) широких повноважень, таких як видача обов'язкових для виконання постанов та ухвалення рішень щодо використання фінансових ресурсів, є ключовим для запобігання зловживанням і забезпечення ефективності фінансових витрат; 2) ефективність внутрішнього контролю та автоматизація. Важливим аспектом є розвиток служб внутрішнього контролю та поступова автоматизація аудиторських процесів, як це відбувається в Німеччині. Такий підхід дозволяє значно підвищити ефективність перевірок і зменшити людський фактор, що, в свою чергу, підвищує якість аудиту та контролю. Розвиток і вдосконалення системи фінансового контролю в Україні на основі цих принципів може значно підвищити рівень прозорості та ефективності використання державних фінансів.

© В. О. Єфіменко, 2025

Ключові слова: контроль, зовнішній фінансовий контроль, публічний фінансовий контроль, органи фінансового контролю, фінансово-правові відносини, рахункова палата.

Постановка проблеми. У зарубіжних державах система публічного зовнішнього фінансового контролю формується, базуючись на базових принципах, закріплених у міжнародних правових актах, а також з урахуванням глобального досвіду. Для гарантування стабільного, економічного, соціального та політичного розвитку України необхідно поглиблено досліджувати питання регулювання проведення публічного зовнішнього фінансового контролю та проводити відповідні реформи у цій сфері. Україна має зосередити зусилля на пошуку рішень для актуальних викликів, спираючись на досвід проведення зовнішнього фінансового контролю в інших країнах, щоб ефективно адаптувати їх до національних реалій. Використання міжнародного досвіду є важливим аспектом інтеграції країни у світову спільноту та впровадження передових методів зовнішнього фінансового контролю. Таким чином, детальне вивчення зарубіжних моделей зовнішнього фінансового контролю та їх адаптація до української системи сприятиме підвищенню її результативності та дієвості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти вивчення зарубіжних моделей зовнішнього фінансового контролю в межах наукових досліджень з різних галузей правничої науки вивчали такі вчені: О. О. Александрович, Н. П. Владімірова, Т. О. Губанова, Л. В. Дікань, В. М. Дерекон, Н. І. Литвин, В. В. Миргород-Карпова, В. І. Невідомий, Л. В. Овсянніков, Ю. П. Петренко, Ю. Л. Петрушевський, Ю. І. Пивовар, В. М. Піхоцький, І. І. Попадинець, В. П. Прасюк, О. Г. Рябчук, Л. А. Савченко, Т. О. Голоядова, А. С. Ярошенко та ін.

Мета статті. Мета статті полягає в тому, щоб дослідити моделі зовнішнього фінансового контролю у Польщі та Німеччині та виокремити їх основні особливості, які можна врахувати при реформуванні моделі зовнішнього фінансового контролю в Україні.

Виклад основного матеріалу. У державах Європейського Союзу контроль за фінансовими потоками проводиться рахунковими палатами або головними аудиторськими відомствами. Вказані органи мають у своєму складі відповідні структурні підрозділи, які виконують чітко визначені функції з обмеженим колом повноважень. Їхня основна роль – контроль за використанням державних фінансових ресурсів. Додаткову ланку в системі фінансового контролю займають недержавні аудиторські служби, які на комерційних засадах здійснюють перевірку звітної документації та правомірності фінансових операцій. Самостійну роль відіграють служби внутрішнього контролю, які функціонують у межах підприємств, установ та організацій. Їхнє ключове завдання – раціоналізація фінансових потоків, підвищення прибутковості та мінімізація витрат [1, с. 254].

Так, польський досвід у сфері проведення публічного зовнішнього фінансового контролю має значну цінність для України з кількох причин. По-перше, історично польські державні інституції суттєво впливали на формування основ Гетьманщини. По-друге, на сучасному етапі проведення реформ щодо вітчизняної системи публічного фінансового контролю важливо враховувати

передові європейські практики, зокрема польський досвід, у сфері фінансового контролю. Глибоке вивчення та адаптація польської моделі можуть сприяти розробці оптимального підходу до організації публічного зовнішнього фінансового контролю в Україні, підвищуючи його ефективність і відповідність сучасним викликам.

Вища контрольна палата Республіки Польщі (далі – Палата) є однією з найдавніших державних установ країни, заснована 7 лютого 1919 року, тобто практично через три місяці після поновлення незалежності Польщі. Юзеф Пілсудський проявив ініціативу щодо створення Палати шляхом підписання указу про заснування Вищої контрольної палати Республіки Польщі (Najwyższa Izba Kontroli Państwa). Згідно з Конституцією Республіки Польщі, Вища контрольна палата подає до Сейму звіт щодо виконання бюджету держави та фінансово-кредитної політики, а також щорічний звіт про свою роботу. Важливо, що термін повноважень Президента Вищої контрольної палати не збігається з каденцією парламенту, що унеможливлює політичну залежність від однієї партії чи групи. Від початку свого функціонування Вища контрольна палата мала ключове значення у системі публічного контролю, здійснюючи заходи фінансового контролю щодо доходів і витрат держави, а також фінансової роботи всіх установ і підприємств, що використовують публічні кошти [2].

З моменту заснування, нормативне регулювання роботи Вищої контрольної палати відбувалось на підставі Указу про її заснування від 07 лютого 1919 року, згідно з нормами якого Вища контрольна палата визначалась як інституція держави, що безпосередньо була підзвітна главі держави, залишаючись незалежною та відповідальною за постійний і всеосяжний контроль над доходами та витратами державного бюджету. У подальшому, відповідно до Конституції Республіки Польща від 17 березня 1921 року та Закону від 21 червня 1921 року, Вища контрольна палата набула статусу незалежного органу державної влади, що співпрацює з парламентом та функціонує на засадах колегіальності. Відповідно до положень Конституції, Вища контрольна палата проводить нагляд за роботою органів публічного управління, Національного банку Польщі, публічних юридичних осіб та інших публічних організаційних структур, оцінюючи їх роботу з позиції правомірності, економічності, результативності, оперативності та відповідності нормам законодавства. Крім того, Палата має повноваження перевіряти роботу органів муніципальної влади, муніципальних юридичних осіб та інших комунальних установ, оцінюючи їх ефективність, надійність та законність. Також вона може контролювати суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують державне чи муніципальне майно або фінансові ресурси, а також виконують фінансові обов'язки перед державою [3].

Щодо сучасного нормативного регулювання роботи Вищої контрольної палати Польщі, то 23 грудня 1994 року було прийнято Закон про Вищу контрольну палату, який є чинним і сьогодні. Згідно з вказаним Законом та чинної Конституції Республіки Польща, Вища контрольна палата є вищим колегіальним органом публічного фінансового контролю, що підпорядковується безпосередньо Сейму. Так, О. О. Александрович до основних засад незалежної роботи Вищої контрольної палати в сучасній Польщі відносить наступні: 1) Вища контрольна палата є вищим органом публічного фінансового контролю, що перебуває

у підпорядкуванні виключно Сейму; 2) Вища контрольна палата має право проводити фінансовий контроль над діяльністю вищих органів публічної влади, урядової адміністрації, Національного банку Польщі, публічних юридичних осіб та інших публічних установ; 3) Вища контрольна палата проводить фінансово-контрольні заходи за ініціативою Сейму або його органів, за ініціативою Президента Польщі, Голови Ради Міністрів або за власною ініціативою; 4) Вища контрольна палата має право звертатися до Конституційного Трибуналу з пропозиціями щодо відповідності актів Конституції або загальнообов'язкового тлумачення законодавства; 5) призначення керівництва Вищої контрольної палати суворо регламентоване законом, а саме Сейм призначає Голову Палати абсолютною більшістю голосів за поданням Маршала Сейму або групи з не менше 35 депутатів за погодженням Сенату; Президія Сейму призначає членів Колегії Палати за поданням Голови палати на трирічний термін. Окрім керівництва, до складу Колегії Палати входять сім незалежних експертів, які представляють наукове середовище в сферах економіки та фінансів; 6) Голова Палати має право призначати відповідальних працівників без проходження стажування, якщо вони мають необхідну кваліфікацію або професійний досвід; 7) Проєкт бюджету Палати, ухвалений Колегією, міністр фінансів включає до загального державного бюджету, а Голова Вищої контрольної палати має повноваження Міністра фінансів у питаннях виконання бюджету установи, при цьому сам бюджет контролюється Сеймом; 8) Заступники Голови, генеральний директор Вищої контрольної палати та інші працівники, відповідальні за контрольні заходи, не можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності за свої дії без попередньої згоди Колегії Вищої контрольної палати, а Голова – без погодження Сейму. Ця норма зберігається навіть після припинення їхньої роботи в установі; 9) Президент Вищої контрольної палати визначає регламент підготовки контрольних заходів, завдання для контролерів та вимоги до складання підсумкових звітів за результатами перевірок [3].

Так, для Польщі характерна така ж модель зовнішнього фінансового контролю, як і для України, а саме функціонування колегіального органу без судових повноважень, який належить до незалежних органів фінансового контролю. У Польщі контроль за дотриманням законодавства здійснюється в межах континентальної системи, що ґрунтується на діяльності незалежних бухгалтерських палат. Ці палати створюються вищими органами влади, функціонують на колегіальних засадах і мають гарантовану законодавством незалежність у своїй діяльності [4, с. 16].

Аналіз історичного досвіду та організаційно-правових гарантій функціонування незалежного публічного контролю в Польщі дозволяє зробити такі ключові висновки: 1) автономія вищого органу публічного фінансового контролю значною мірою забезпечується особливою роллю, незважаючи на велику кількість інституцій з повноваженнями проведення фінансового контролю (парламентських, адміністративних, судових тощо), центральною ланкою незалежного зовнішнього публічного фінансового контролю залишається Вища контрольна палата, яка заснована у 1919-1921 роках та зберегла свої основні функції та незалежність; 2) розширені повноваження Вищої контрольної палати, а саме повноваження офіційно оцінювати діяльність

уряду щодо виконання бюджетних та інших зобов'язань, а також самостійно звертатися до Конституційного трибуналу для тлумачення чинних законів, ініціювати контрольні перевірки за власною ініціативою; 3) працівники Палати мають імунітет та соціальні гарантії, що означає неможливість їх притягнення до кримінальної відповідальності без дотримання складної юридичної процедури, а також польське законодавство передбачає значний рівень соціального та матеріального забезпечення співробітників Палати, яке залежить від їхнього стажу та посади в організації [3].

Таким чином, Вища контрольна палата Польщі є головним незалежним органом публічного фінансового контролю, що формується Сеймом. Вища контрольна палата Польщі на постійній основі звітує перед Сеймом про результати найважливіших фінансово-контрольних заходів, подає інформацію про виконання бюджету держави та роботу органів публічного управління, а також річні звіти про власну роботу [5, с. 84].

Поміж іншого, досвід Німеччини у сфері регулювання та здійснення зовнішнього фінансового контролю є важливим для України, оскільки аналіз особливостей проведення публічного зовнішнього фінансового контролю в Німеччині надасть цінні уроки щодо ефективності контролю та прозорості у використанні публічних фінансових ресурсів в Україні.

У Німеччині зовнішній фінансовий контроль за роботою суб'єктів публічної адміністрації проводиться Федеральною контрольною палатою (нім. Bundesrechnungshof), контрольними палатами земель (нім. Landesrechnungshof), публічними контрольними комітетами (нім. Landesrec hnungsprüfungsausschüsse) та незалежними аудиторськими фірмами. Правову основу функціонування Федеральної контрольної палати становлять Федеральний закон про Федеральну контрольну палату (нім. Bundesrechnungshofgesetz) [6], що регулює здійснення фінансового аудиту, правила подання фінансової звітності та інші аспекти функціонування палати, Федеральний закон про бюджетні принципи (нім. Haushaltsgrundsätzegesetz) [7], що регулює засади фінансового управління та контролю, Федеральний бюджетний кодекс (Bundeshaushaltsordnung) [8], що встановлює загальні аспекти використання та контролю публічних фінансів, і Закон про адміністративні процедури (Verwaltungsverfahrensgesetz) [9], що регулює процедурні правила для органів державної влади.

Відповідно до статті 1 Закону «Про Федеральну контрольну палату Німеччини» Федеральна контрольна палата Німеччини є вищим незалежним органом зовнішнього публічного фінансового контролю на федеральному рівні. У своїй роботі Федеральна рахункова палата підзвітна лише закону. У межах своїх прав Федеральна рахункова палата надає допомогу Бундестагу, Бундесрату та федеральному уряду для ухвалення необхідних рішень. Конституція Німеччини також гарантує незалежність Федеральної контрольної палати, яка є окремим федеральним відомством, підпорядкованим тільки своїм статутним завданням і відокремлене від інших гілок влади [6].

Так, Федеральна контрольна Палата реалізує функції аудиту та контролю над фінансовою роботою федерального уряду та його органів. Поміж іншого, діяльність контрольних палат земель регулюється Бюджетним кодексом земель (нім. Landeshaushaltsordnung), який визначає правила та засади фінансового

управління в межах визначеної федеральної землі, а також встановлює процес проведення фінансово-контрольних заходів відносно суб'єктів публічної адміністрації федеральних земель. Також відповідно до Закону про державний бюджет земель (нім. Landeshaushaltsgesetz) визначено процес формування, виконання та здійснення контролю за виконанням бюджету земель, а саме визначено порядок проведення фінансового аудиту бюджету та здійснення фінансових операцій суб'єктів публічного управління [10].

Слід зауважити, що Закон про Контрольні палати земель (діє в деяких федеральних землях) (нім. Landesrechnungshofgesetz) визначає правовий статус, функції та повноваження вказаних органів, зокрема процедуру аудиту суб'єктів публічного управління [10].

Фінансовий контроль у Німеччині проводять Федеральна Рахункова палата та Інститут аудиторів. При Аудиторській палаті функціонують аудиторські суди, які мають повноваження накладати штрафи та інші адміністративні санкції за неналежне проведення перевірок. За необхідності вони можуть позбавити аудитора права займатися професійною діяльністю [11, с. 463].

Забезпечення високого рівня фінансового контролю в інших країнах гарантується тим, що керівники вищих органів публічного фінансового контролю призначаються парламентами на строк, довший, ніж самі парламенти, а їх звільнення відбувається за рішенням парламенту у випадку професійної невідповідності або зловживань. Наприклад, президент і віце-президент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються Бундестагом за пропозицією Федерального уряду та призначаються Федеральним президентом на 12 років [12].

Особливістю проведення публічного фінансового контролю в Німеччині є регламентація основоположних засад функціонування фінансової системи в окремому розділі Конституції Німеччини під назвою «Фінанси». У вказаному розділі регулюються фінансові відносини між Федерацією, землями та громадами, що забезпечує їхню фінансову стабільність. Також у статті 107 Конституції Німеччини визначена система розподілу податкових надходжень між Федерацією та землями з метою вирівнювання їхніх фінансових можливостей. Водночас, відповідно до статті 109 Конституції Німеччини Федерація та землі залишаються незалежними у веденні власного бюджетного господарства [13].

Публічний зовнішній незалежний фінансовий контроль за бюджетним фінансуванням, управлінням економікою Німеччини та стратегічно важливими федеральними об'єктами в Німеччині проводить Федеральна рахункова палата. Вказаний орган також перевіряє діяльність публічних підприємств, організацій соціального страхування, що отримують кошти держави, а також установ, які не належать до компетенції федерації, але розпоряджаються коштами держави. Федеральна рахункова палата складається з восьми відділів, кожен з яких виконує певні функції: ревізія рахунків, контроль бюджетного фінансування, аудит установ транспорту та зв'язку, нагляд за оборонним бюджетом, перевірка військових і цивільних будівельних об'єктів, аудит соціальної сфери, контроль підготовки кадрів та управління економікою, а також кураторство економічних і фінансових питань. Основними критеріями оцінки діяльності Палати є точність і ефективність. Її працівники проводять фінансово-економічний

аналіз масштабних проєктів, контролюючи реалізацію визначених цілей на практиці. Члени Федеральної рахункової палати користуються незалежністю, подібною до суддівської. Щороку Палата звітує перед урядом, Бундестагом і Бундесратом. Функціонування та взаємодія органів зовнішнього фінансового контролю, відповідальних за формування, розподіл і контроль бюджетних коштів, відбувається через систему бюджетного адміністрування. Об'єктами зовнішнього фінансового контролю є фінансові ресурси федерального уряду, урядів земель і муніципалітетів. До суб'єктів бюджетного адміністрування належать фінансові органи (Міністерство фінансів та його регіональні підрозділи), органи грошово-кредитного регулювання (Бундесбанк та його структури) і органи публічного фінансового контролю (Федеральна рахункова палата). У сфері фінансового контролю в Німеччині провідну роль відіграє парламентський контроль, що зосереджується на дотриманні законодавства. Для підвищення ефективності фінансового нагляду в деяких федеральних землях діє спеціальний рівень управління – середній рівень, який дає змогу здійснювати контроль за міжбюджетними відносинами, що сприяє реальному й ефективному нагляду та результативному управлінню бюджетними коштами [14, с. 29]

Також Міністерство фінансів відіграє ключову роль у системі фінансового контролю Німеччини, адже його управління та відділи проводять нагляд за формуванням і розглядом бюджету держави, здійснюють аналіз фінансових кошторисів міністерств і відомств. У кожній урядовій структурі працюють представники Міністерства фінансів, які відповідають за законність і обґрунтованість витрат, а також оцінюють їхню ефективність. Наразі сфера фінансового контролю, який здійснює Міністерство фінансів, поступово розширюється. Це зумовлено зростанням обсягу ресурсів, що перерозподіляються через фінансову систему, а також появою нових об'єктів контролю [14, с. 30]

Так, Федеральна рахункова палата є найвищим федеральним органом, що має рівний статус із Управлінням федерального президента, федерального канцлера та міністерств. Як незалежний контрольний орган у сфері публічних фінансів, Палата підпорядковується виключно закону, а жодна інша державна установа не може доручати їй проведення аудиту. Організаційна структура державного фінансового аудиту в Німеччині відповідає федеративному устрою країни, адже включає Федеральну рахункову палату та рахункові палати шістнадцяти федеральних земель, які діють автономно та не залежать одна від одної [15, с. 112].

Федеральна рахункова палата Німеччини складається з дев'яти відділів ревізії та 48 підрозділів аудиторів, а адміністративне управління здійснює президент відділу. Кожен відділ реалізовує визначені повноваження у сфері проведення фінансового контролю. Серед основних повноважень вказаного органу належить аналіз проєкту федерального бюджету, аудит публічних закупівель та оцінка ефективності публічного управління. Окрему роль відіграє консультативна функція Федеральної рахункової палати, адже вказаний орган може надавати рекомендації парламенту й уряду на основі результатів перевірок. Такі консультації можливі ще до ухвалення урядом остаточних рішень, що дає змогу внести необхідні корективи на ранніх етапах формування відповідних рішень [15, с. 116].

Поміж іншого, Федеральна рахункова палата Німеччини складається з дев'яти відділів, кожен з яких має визначені сфери відповідальності, а саме: 1) перший відділ – президентський – підтримує президента палати у виконанні його повноважень, здійснює центральне управління палатою, контролює виконання її бюджету, кадрову політику, майно, а також відповідає за звітність перед парламентом і зв'язки з громадськістю; 2) другий відділ – здійснює аудит масштабних публічних відомств та взаємодіє з парламентським комітетом асигнувань; 3) третій відділ – проводить контроль публічних інтересів у сфері поштових послуг, залізниці, цільових фондів, а також оцінює ефективність діяльності акціонерних товариств з публічним фінансуванням; 4) четвертий відділ – проводить аудит оборонного відомства та внутрішніх служб безпеки; 5) п'ятий відділ – перевіряє діяльність Федерального міністерства транспорту та громадських робіт, включаючи будівництво доріг; 6) шостий відділ – здійснює аудит Федерального агентства зайнятості, Міністерства освіти і наукових досліджень, а також бере участь у справах, пов'язаних із Європейським Союзом; 7) сьомий відділ – підтримує аудиторську діяльність у сферах управління персоналом, організаційних процедур, внутрішніх послуг та інформаційних технологій; 8) восьмий відділ – контролює фінансове та митне адміністрування, аудит Міністерства фінансів, Міністерства економіки та технологій, Міністерства продовольства, сільського господарства і захисту прав споживачів; 9) дев'ятий відділ - проводить аудит у сфері медичного та пенсійного страхування, охорони здоров'я, реабілітації та соціальних послуг. Федеральна рахункова палата також оцінює наслідки прийняття законодавчих актів, перевіряючи обґрунтованість та послідовність їхнього аналізу, а також ефективність використання знань і досвіду аудиторів держави [16, с. 31].

Висновки і пропозиції. Отже, у Німеччині система зовнішнього фінансового контролю базується на чіткій правовій основі, що включає Конституцію, бюджетні кодекси та спеціальні закони, які регламентують аудит, фінансове управління та адміністративні процедури. Контроль охоплює всі рівні влади – федеральний, земельний та муніципальний, забезпечуючи прозоре використання бюджетних коштів і дотримання фінансової дисципліни. Федеральна рахункова палата не лише проводить аудит, а й виконує консультативну функцію, надаючи рекомендації уряду та парламенту щодо фінансової ефективності. Важливою особливістю є незалежність аудиторів та керівників органів фінансового контролю, яких призначає парламент на довготривалий термін, що мінімізує політичний вплив на їхню діяльність. Дослідження функціонування незалежного публічного контролю дозволяє в Польщі дозволяє зробити такі ключові висновки: 1) автономія вищого органу публічного фінансового контролю значною мірою забезпечується особливою роллю, незважаючи на велику кількість інституцій з повноваженнями проведення фінансового, центральною ланкою незалежного зовнішнього публічного фінансового контролю залишається Вища контрольна палата; 2) розширені повноваження Вищої контрольної палати, а саме повноваження офіційно оцінювати діяльність уряду щодо виконання бюджетних та інших зобов'язань, а також самостійно звертатися до Конституційного трибуналу для тлумачення чинних законів, ініціювати контрольні перевірки за власною ініціативою; 3) працівники Палати мають імунітет та соціальні гарантії.

На основі вищезазначеного досвіду провідних країн світу можна зробити кілька важливих висновків для України щодо впровадження та вдосконалення системи фінансового контролю: 1) значення широких повноважень для ефективного контролю. Досвід Німеччини показує, що надання органам фінансового контролю (зокрема, Рахунковій палаті) широких повноважень, таких як видача обов'язкових для виконання постанов та ухвалення рішень щодо використання фінансових ресурсів, є ключовим для запобігання зловживанням і забезпечення ефективності фінансових витрат; 2) ефективність внутрішнього контролю та автоматизація. Важливим аспектом є розвиток служб внутрішнього контролю та поступова автоматизація аудиторських процесів, як це відбувається в Німеччині. Такий підхід дозволяє значно підвищити ефективність перевірок і зменшити людський фактор, що, в свою чергу, підвищує якість аудиту та контролю. Розвиток і вдосконалення системи фінансового контролю в Україні на основі цих принципів може значно підвищити рівень прозорості та ефективності використання державних фінансів.

Список використаної літератури

1. Литвин О. І. Зарубіжний досвід здійснення державного фінансового контролю. Науковий вісник ЛНУВМБТ ім. С. З. Гжицького. 2013. Том 15. № 3 (57) Частина 4. С. 251-258.
2. Верховна контрольна палата Польщі. URL: http://ostarbeiter.vn.ua/verh-kontr- palata-poll.html (дата звернення: 14.08.2025).
3. Александрович О. О. Історичний досвід та організаційно-правові гарантії незалежного державного фінансового контролю в Польщі. Актуальні проблеми державного управління. 2014. № 2. URL: http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2014-2/doc/6/03.pdf. (дата звернення: 24.08.2025).
4. Невідомий В. І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі: конституційно-порівняльний аналіз: автореферат. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.02. Київ: КНУВ, 2007. 22 с.
5. Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю. Підприємництво, господарство і право. 2001. № 4. С. 83-85.
6. Про Федеральну контрольну палату Німеччини: Закон Республіки Німеччина від 11.07.1985 р. URL: http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_52b311638d6f5.pdf. (дата звернення: 24.08.2025).
7. Bundesrechnungshofgesetz (BRHG). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/brhg_1985/ (дата звернення: 14.08.2025).
8. Haushaltsgrundsätzegesetz(HGrG). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/hgrg/ (дата звернення: 14.08.2025).
9. Bundeshaushaltsordnung (BHO). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/bho/ (дата звернення: 14.08.2025).
10. Landeshaushaltsordnung (LHO). URL: https://recht.nrw.de/lmi/owa/br_text_anzeigen?v_id=3920031009101837119 (дата звернення: 14.08.2025).
11. Ходаківська Л. О., Грибовська Ю. М. Органи фінансового контролю: вітчизняний та міжнародний досвід. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю: матеріали II Міжн. наук.- практ. конф. (23 квітня 2020 р., м. Полтава), 2020. С. 461-466.
12. Мягкий М. Г. Міжнародний досвід функціонування системи державного фінансового контролю. URL: http://www.repository. hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3079/1/Мягкий. (дата звернення: 20.08.2025).
13. In Focus: Implications of a Eurozone Break-up Euromonitor International 08 December 2014. URL: http//pottal.euromonitor.com/Portal/Pages/- Magazine/WelcomePage.aspx (дата звернення: 24.08.2025).

14. Гончарова М. В. Досвід організаційно-правового регулювання фінансового контролю у зарубіжних країнах. Проблеми фінансово-кредитної та банківської системи. № 3 (69). 2014. С. 27-32.
15. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія / Ю. Б. Слободяник. Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.
16. Дікань Л. В. Державний аудит: підручник / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 412 с.

References

1. Lytvyn O. I. (2013). Zarubizhnyў dosvid zdiўsnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu. Naukovyў visnyk LNUVMBT im. S. Z. Hzhytskoho [in Ukrainian].
2. Verkhovna kontrolna palata Polshchi. URL: http://ostarbeiter.vn.ua/verh-kontr- palata-poll.html (data zvernennia: 04.08.2025) [in Ukrainian].
3. Aleksandrovych O. O. (2014). Istorychnyў dosvid ta orhanizatsiўno-pravovi harantiї nezalezhnoho derzhavnoho finansovoho kontroliu v Polshchi. Aktualni problemy derzhavnoho upravlinnia. № 2. URL: http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2014-2/doc/6/03.pdf. (data zvernennia: 04.08.2025) [in Ukrainian].
4. Nevidomyў V. I. (2007). (Rakhunkovi palaty yak orhany finansovoho kontroliu v Ukraïni ta Yevropi: konstytutsiўno-porivnialnyў analiz: avtoreferat. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. yuryd. nauk: 12.00.02. Kyїv: KNUV [in Ukrainian].
5. Kuzmenko O. (2001). Intehratsiia Rakhunkovoї palaty Ukraïny do mizhnarodnykh instytutiv vyshchoho nezalezhnoho finansovoho kontroliu. Pidpryiemnytstvo, hospodarstvo i pravo [in Ukrainian].
6. Pro Federalnu kontrolnu palatu Nimechchyny: Zakon Respubliky Nimechchyna vid 11.07.1985. URL: http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_52b311638d6f5.pdf. (data zvernennia: 04.08.2025) [in Ukrainian].
7. Bundesrechnungshofgesetz (BRHG). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/brhg_1985/ (data zvernennia: 04.08.2025).
8. Haushaltsgrundsätzegesetz(HGrG). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/hgrg/ (data zvernennia: 04.08.2025).
9. Bundeshaushaltsordnung (BHO). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/bho/ (data zvernennia: 04.08.2025).
10. Landeshaushaltsordnung (LHO). URL: https://recht.nrw.de/lmi/owa/br_text_anzeigen?v_id=3920031009101837119 (data zvernennia: 04.08.2025).
11. Khodakivska L. O., Hrybovska Yu. M. (2020). Orhany finansovoho kontroliu: vitchyznianyi ta mizhnarodnyi dosvid. Problemy oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia pidpryiemnytskoiu diialnistiu: materialy II Mizhn. nauk.- prakt. konf. (23 kvitnia 2020 r., m. Poltava) [in Ukrainian].
12. Miahkyi M. H. Mizhnarodnyi dosvid funktsionuvannia systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu. URL: http://www.repository. hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3079/1/Miahkyi. (data zvernennia: 04.08.2025) [in Ukrainian].
13. In Focus: Implications of a Eurozone Break-up Euromonitor International 08 December 2014. URL: http//pottal.euromonitor.com/Portal/Pages/- Magazine/WelcomePage.aspx (data zvernennia: 04.08.2025).
14. Honcharova M. V. (2014). Dosvid orhanizatsiino-pravovoho rehuliuvannia finansovoho kontroliu u zarubizhnykh krainakh. Problemy finansovo-kredytnoi ta bankivskoi systemy. № 3 (69) [in Ukrainian].
15. Slobodianyk Yu. B. (2014). Formuvannia systemy derzhavnoho audytu v Ukraïni: monohrafiia / Yu. B. Slobodianyk. Sumy: FOP Natalukha A. S. [in Ukrainian].
16. Dikan L. V. (2016) Derzhavnyi audyt: pidruchnyk / L. V. Dikan, O. V. Kozhushko, Yu. O. Liadova. Kharkiv : KhNEU im. S. Kuznetsia [in Ukrainian].

Стаття надійшла 03.09.2025 р.

V. O. Yefimenko, PhD Student
State Tax University
the Department of Financial and Tax Law
31 Universytetska St, Irpin, 08200, Ukraine
e-mail: v.e777555@gmail.com
ORCID iD: https://orcid.org/0009-0001-4600-6737

FEATURES OF REGULATORY AND LEGAL REGULATION OF PUBLIC EXTERNAL FINANCIAL CONTROL IN POLAND AND GERMANY

Summary

The article examines the features of regulatory and legal regulation of public external financial control in Poland and Germany. The focus is on institutional independence, legal basis and practical aspects of the functioning of the relevant financial control bodies in Poland and Germany. It is argued that an effective financial control system is an important prerequisite for transparent and responsible management of state resources. The activities of the Supreme Audit Office of Poland, its historical evolution, legal status, powers and organizational structure are analyzed. The key principles are identified: accountability only to parliament, immunity of employees, participation in budget formation and the right to appeal to the Constitutional Tribunal. The multi-level financial audit system of Germany, headed by the Federal Audit Office, which has an independent status, performs both control and advisory functions, and also carries out audits at all levels of public administration, is studied. It is emphasized that the key features of effective external financial control are the transparency of procedures, the powers of controllers, the long-term appointment of managers and ensuring their independence. It is summarized that based on the above-mentioned experience of leading countries in the world, several important conclusions can be drawn for Ukraine regarding the implementation and improvement of the financial control system: 1) the importance of broad powers for effective control. The experience of Germany shows that granting financial control bodies (in particular, the Audit Office) broad powers, such as issuing binding resolutions and making decisions on the use of financial resources, is key to preventing abuse and ensuring the efficiency of financial spending; 2) the effectiveness of internal control and automation. An important aspect is the development of internal control services and the gradual automation of audit processes, as is happening in Germany. This approach allows to significantly increase the efficiency of inspections and reduce the human factor, which in turn increases the quality of audit and control. Development and improvement of the financial control system in Ukraine based on these principles can significantly increase the level of transparency and efficiency of use of public finances.

Keywords: control, external financial control, financial control bodies, Federal Audit Chamber of Germany, Supreme Audit Chamber of Poland.