

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ЮРІЯ ФЕДЬКОВИЧА

На правах рукопису

СОБКОВА НАТАЛІЯ ДМИТРІВНА

УДК 336.148:352

**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ
В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ БЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
доктор економічних наук, професор
Нікіфоров Петро Опанасович

Чернівці – 2016

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ	
1.1. Концептуальні підходи до визначення сутності державного фінансового контролю місцевих бюджетів.....	11
1.2. Методичний інструментарій організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів.....	34
1.3. Інституційне середовище державного фінансового контролю місцевих бюджетів...	53
Висновки до розділу 1.....	73
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ В УКРАЇНІ	
2.1. Порівняльна характеристика діяльності інституцій державного фінансового контролю.....	76
2.2. Аналіз здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів.....	102
2.3. Оцінка результатів фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.....	124
Висновки до розділу 2.....	142
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ БЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН	
3.1. Стратегічні детермінанти розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації.....	146
3.2. Мінімізація впливу людського фактору в системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів.....	162
3.3. Підвищення ефективності державного фінансового контролю на основі економіко-математичної моделі.....	183
Висновки до розділу 3.....	203
ВИСНОВКИ.....	205
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	210

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах трансформації бюджетних відносин державний фінансовий контроль залишається однією з головних функцій держави, за допомогою якої забезпечуються процес формування й ефективного використання бюджетних ресурсів. Зростаючі потреби держави та органів місцевого самоврядування у фінансових ресурсах та активізація девіантної поведінки розпорядників бюджетних коштів суттєво активізували питання щодо вдосконалення державного фінансового контролю місцевих бюджетів та взаємодії контролюючих органів.

Водночас реалізація основних напрямів модернізації державного фінансового контролю, а також імплементація передових європейських стандартів взаємодії контролюючих органів зумовили посилення координуючої складової їх роботи, вираженої в запобіганні фінансових порушень та зловживань. Тому в умовах фінансової децентралізації місцевих бюджетів доцільно формувати нову філософію державного фінансового контролю, яка забезпечуватиме не лише перевірку законності та доцільності використання фінансових ресурсів, а й ефективність дій у напрямку їх формування через розширення функції органів місцевої влади. Розширення та оптимізація джерел наповнення місцевих бюджетів і належний державний фінансовий контроль за формуванням та використанням бюджетних коштів – украй важливе завдання, виконання якого сприятиме як підвищенню рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, так і якісній реалізації покладених на них функцій.

Нині проблеми державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин перебувають у центрі уваги багатьох науковців і органів державного управління. Мають місце численні науково-практичні дискусії щодо сутності та необхідності організації державного фінансового контролю виконання місцевих бюджетів; підходів до побудови відносин держава – територіальна громада у сфері державного

фінансового контролю; фінансового контролю за делегованими повноваженнями та відповідальності органів місцевої влади на територіальному рівні; пошуку методів та інструментів впливу держави на місцеві бюджети.

Фундаментальні основи реалізації державного фінансового контролю в бюджетній сфері закладено в наукових працях таких зарубіжних та вітчизняних учених, як А. Аренс, Ф. Дефліз, Г. Дженнік, В. О'Рейллі, Б. Райзберг, М. Хірш, І. Басанцов, М. Білуха, Ф. Бутинець, Н. Виговська, В. Дем'янишин, М. Крупка, В. Піхоцький, Н. Рубан, В. Федосов, О. Чечуліна, О. Шевчук. Розвиток теорії та практики державного фінансового контролю знайшов відображення в наукових працях вітчизняних науковців, серед яких: В. Базилевич, М. Бариніна-Закірова, І. Ващенко, Н. Вітвицька, М. Головань, Л. Дікань, О. Жадан, Н. Дорош, А. Мамишев, В. Мельничук, П. Нікіфоров, І. Стефанюк, І. Чугунов, Н. Шевченко та ін. Однак, незважаючи на вагомість науково-методичних розробок у даній галузі, вони не охоплюють усього кола проблем, що стосуються державного фінансового контролю місцевих бюджетів. У текстах нормативних актів і законопроектах наявна плутанина в термінології, сферу державного фінансового контролю невиправдано розширено, що не сприяє підвищенню його авторитету й дієвості. Не повною мірою розроблений та обґрунтований механізм організації ефективної діяльності регіональних контролюючих органів, недостатньо дослідженими залишаються питання результативності та ефективності державного фінансового контролю, що робить поставлену проблему актуальною, а її розробку науково-теоретично та практично значущою. Актуальність проблеми, недостатня наукова розробленість і практична цінність зумовили вибір теми дисертаційної роботи, її мету та завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідної теми кафедри фінансів і кредиту Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича: «Фінансове забезпечення економічного зростання в Україні: стан,

тенденції та перспективи» (номер державної реєстрації 0111U001286), в рамках якої виявлено проблеми та визначено шляхи їх розв'язання окреслені напрями підвищення ефективності державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є дослідження і наукове обґрунтування теоретичних засад та практичних рекомендацій щодо здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин та розробка напрямів його вдосконалення.

Досягнення поставленої мети передбачає виконання таких завдань:

- визначити концептуальні основи державного фінансового контролю місцевих бюджетів;
- систематизувати підходи до розкриття сутності державного фінансового контролю місцевих бюджетів;
- узагальнити методичний інструментарій організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів;
- окреслити переваги та недоліки інституційного середовища державного фінансового контролю на рівні місцевих бюджетів;
- провести аналіз здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів;
- дати оцінку результатів фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів;
- визначити стратегічні детермінанти розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації;
- розробити рекомендації щодо мінімізації впливу людського фактору в системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів;
- оцінити ефективність державного фінансового контролю місцевих бюджетів на основі розробленої економіко-математичної моделі.

Об'єктом дослідження є економічні відносини між державою в особі контролюючих органів з приводу здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та прикладні засади державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин.

Методи дослідження. При виконанні дисертаційної роботи застосовано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, зокрема: інформаційно-логічний метод – при розкритті сутності понять та систематизації наукових поглядів на розглядану проблематику; метод порівняльного аналізу та синтезу з метою з'ясування особливостей видів, форм та методів державного фінансового контролю; статистично-економічний та графічний – для відображення динаміки структури та частки виявлених фінансових порушень при використанні ресурсів місцевих бюджетів та розрахунку ефективності результатів державного фінансового контролю; економіко-математичного моделювання при дослідженні показників державного фінансового контролю та оцінці критеріїв підвищення його ефективності; структурно-функціональний підхід – для аналізу взаємодії різних контролюючих органів; прийоми абстрактно-логічного методу – для здійснення теоретичних узагальнень і формулювання пропозицій щодо подальшого розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

Інформаційну базу дослідження становили законодавчі та нормативно-правові акти з питань державного фінансового контролю місцевих бюджетів, статистичні та аналітичні матеріали Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, Міністерства фінансів України, Рахункової палати України, Державної фінансової інспекції України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України, фінансова звітність про планування та виконання місцевих бюджетів за 2010–2015 роки. Інформаційним забезпеченням дисертаційної роботи стали також монографічні дослідження та наукові праці вітчизняних і зарубіжних авторів.

Наукова новизна одержаних результатів визначається комплексним дослідженням теорії і практики державного фінансового контролю місцевих бюджетів, обґрунтуванням практичних рекомендацій щодо його поліпшення в умовах трансформації бюджетних відносин. Науково-практичні результати дисертації, які відображають новизну дослідження, полягають у такому:

вперше:

- розроблено економіко-математичну модель визначення ефективності державного фінансового контролю шляхом поєднання критеріїв результативності, дієвості, економічності, інтенсивності та динамічності. Використання зазначеної моделі дає можливість прийняти найкраще рішення при досягненні визначеної мети. Розрахований на основі лінійно парної регресії показник дієвості державного фінансового контролю дозволяє визначити прогнозну кількість фінансових порушень і попередити їх виникнення в майбутньому;

удосконалено:

- науково-методичний інструментарій організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів, зокрема виокремлення оперативного та тактичного контролю як складових поточного державного фінансового контролю, що надає можливість негайно реагувати на виявлені порушення та оперативно їх усувати під час здійснення контрольних заходів, а також доведено критеріальні ознаки визначення видів, форм та методів державного фінансового контролю, що є необхідною умовою підвищення його ефективності;

- засади функціонування інституційного середовища державного фінансового контролю місцевих бюджетів та запропоновано форми вертикальної та горизонтальної координації діяльності органів контролю на всіх рівнях бюджетної системи України, що дозволить підвищити ефективність проведення контрольних заходів, створить передумови для координації діяльності контролюючих органів та підконтрольних суб'єктів державного фінансового контролю;

- теоретико-методичні підходи до визначення місця людського фактору в системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів, що дасть змогу мінімізувати його вплив на результати державного фінансового контролю місцевих бюджетів за допомогою підвищення якості контрольних заходів й управління аудиторським ризиком;

набули подальшого розвитку:

- теоретичні підходи щодо розкриття суті державного фінансового контролю місцевих бюджетів, що дало змогу обґрунтувати його як підсистему державного фінансового контролю, спрямовану на забезпечення законності, доцільності дій у сфері формування, розподілу та використання коштів місцевих бюджетів з метою попередження, виявлення, усунення фактів незаконного, нецільового й неефективного використання бюджетних коштів та запобігання виникненню зловживань у майбутньому;

- науково-методичні засади використання форм і методів державного фінансового контролю місцевих бюджетів, моніторингу, аналізу та оцінки виконання дохідної та видаткової частин місцевих бюджетів, що сприятиме їх ефективному виконанню;

- методика оцінки якості фінансового аудиту, яка повинна містити розроблення і практичне застосування аудиторських стандартів і методичних вказівок, поєднання фінансового аудиту й аудиту ефективності на рівні місцевих бюджетів, що забезпечить дієвість та результативність державного фінансового контролю;

- теоретичні положення щодо визначення стратегічних детермінантів розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації, які передбачають стимулювання регіонів до фінансової автономії, пошуку додаткових власних ресурсів, збалансування потреб та можливостей місцевих бюджетів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробленні науково-методичних пропозицій та практичних рекомендацій в діяльності

контролюючих органів при здійсненні державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин.

Наукові висновки та результати дисертаційної роботи використані Державною фінансовою інспекцією в Чернівецькій області в частині мінімізації впливу людського фактору в системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів (довідка Державної фінансової інспекції в Чернівецькій області від 18.04.2016 року №24-01-14-14/2664).

Пропозиції щодо підвищення ефективності та якості державного фінансового контролю місцевих бюджетів були впроваджені Департаментом фінансів Чернівецької обласної державної адміністрації (довідка №09-14/137/1 від 29.02.2016 року).

Результати дослідження використовуються в навчальному процесі Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича при складанні програм і викладанні дисциплін: «Фінансовий контроль держави», «Бюджетний менеджмент», «Казначейська справа», «Бюджетна система» (довідка № 15/15-634 від 29.02.2016 року) та в навчальному процесі Львівського національного університету імені Івана Франка при викладанні дисциплін: «Місцеві фінанси», «Бюджетний менеджмент», «Державний фінансовий контроль», «Фінансовий аудит», «Стратегічне управління фінансами» (довідка № 902-С від 26.02.2016 року).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, в якій відображено авторський підхід до розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів. Усі наукові результати, висновки та практичні рекомендації, викладені в дисертації, отримані автором самостійно.

Апробація результатів дисертаційної роботи. Основні положення дисертаційної роботи та можливості їх практичного застосування обговорювались й отримали позитивну оцінку на науково-практичних конференціях, зокрема таких як: XV Міжнародна науково-практична конференція «Стратегія регіонального розвитку: методологія формування,

муніципальна специфіка, механізм реалізації» (м. Чернівці, 2004); Четверта міжнародна науково-практична конференція молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті» (м. Тернопіль, 2007); III Міжнародний форум молодих учених «Ринкова трансформація економіки постсоціалістичних країн: стан, проблеми, перспективи» (м. Харків, 2008); Міжнародна науково-практична конференція «Контролінг у бізнесі: теорія і практика» (м. Київ, 2008); VII Міжнародна науково-практична конференція «Фінанси України 2009» (м. Київ, 2009); II Міжнародна науково-практична конференція «Економіка: сучасний стан та пріоритети розвитку» (м. Сімферополь, 2012); Міжнародна науково-практична конференція «Економіка в контексті глобальних перетворень суспільного розвитку» (м. Дніпропетровськ, 2013); XXII міжнародна наукова конференція студентів, аспірантів та молодих учених «Актуальні проблеми функціонування господарської системи України» (м. Львів, 2015); Intellectual Archive Bulletin (USA, Canada, 2016).

Публікації. Основні положення та результати дисертації опубліковано у 23 статтях у збірниках наукових праць, матеріалах і тезах доповідей науково-практичних конференцій та колективних монографіях «Теорія та практика застосування фінансових інструментів соціально-економічного розвитку України» (м. Чернівці), «Наукові засади формування та використання економічного потенціалу: колективна монографія» (м. Черкаси), «Фінансове забезпечення економічного зростання в Україні: стан, тенденції та перспективи: монографія» (м. Чернівці).

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Дисертаційну роботу викладено на 235 сторінках друкованого тексту, з них 209 сторінок основного тексту. Дисертаційна робота містить 26 рисунків, 12 таблиць, список використаних джерел, що налічує 237 позицій та 6 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

1.1. Концептуальні підходи до визначення сутності державного фінансового контролю місцевих бюджетів

В умовах ринкового середовища на шляху до європейської інтеграції зростає роль державного фінансового контролю, метою якого є забезпечення запобігання фінансовим порушенням і неефективному використанню державних коштів. Особливого значення фінансовий контроль набуває в період фінансово-економічної кризи. Адже в державі допускаються значні порушення фінансово-бюджетної дисципліни, причинами яких є недотримання нормативно-правових актів, неврегульованість, а нерідко й суперечливість чинної законодавчої бази у сфері державного фінансового контролю. Все це породжує проблеми та недоліки в системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

Державний фінансовий контроль в умовах трансформації бюджетних відносин залишається однією із головних функцій держави, за допомогою якої забезпечуються процес формування й ефективного використання фінансових ресурсів держави. Він спрямований на своєчасне виявлення будь-яких відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності й доцільності управління фінансовими ресурсами, а в разі виявлення таких відхилень забезпечує своєчасне вжиття відповідних заходів. Впорядкована, злагоджена і здійснювана у відповідному порядку контрольна діяльність підвищує відповідальність посадових осіб органів фінансового контролю, забезпечує швидкість його здійснення. Складні економічні процеси показали необхідність удосконалення державного фінансового контролю, оскільки на сьогодні практично відсутні єдині нормативно-правові та методологічні основи його здійснення, правові механізми взаємодії і чітке розмежування функцій та повноважень контролюючих органів щодо

попередження, виявлення й усунення фінансових порушень. Удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні має стати запорукою ефективного функціонування державних фінансів, зокрема отримання таких результатів, як: дотримання економічна безпека держави, збалансування державного та місцевих бюджетів, поліпшення нормативно-правового забезпечення контрольної діяльності у сфері державного управління, впорядкування системи контрольних органів та їх належне матеріально-технічне та кадрове забезпечення, упровадження системи електронного документообігу, нових форм і методів контролю, збільшення захищеності фінансово-економічних інтересів громадян і суспільства і як результат – процвітання держави, посилення престижу перед світовою спільнотою.

Створення й використання фінансових ресурсів держави здійснюється під впливом різних як об'єктивних, так і суб'єктивних факторів. Однак, вони можуть мати позитивний і негативний вплив на законність та ефективність використання фінансових ресурсів держави. Цим і зумовлена об'єктивна необхідність державного фінансового контролю як важливої сфери фінансової діяльності, інструменту впливу на становище й розвиток усієї економічної системи держави. З огляду на це можна констатувати, що:

- державний фінансовий контроль є об'єктивно зумовленою складовою процесу економічної діяльності;
- державний фінансовий контроль виступає однією з функцій управління фінансами;
- безпосередній об'єкт державного фінансового контролю – процеси формування й використання фінансових ресурсів держави при створенні, розподілі та споживанні валового внутрішнього продукту.

Призначення державного фінансового контролю полягає у сприянні успішній реалізації фінансової політики держави, забезпечення процесу формування й ефективного використання фінансових ресурсів в усіх ланках і сферах економіки. Він безпосередньо пов'язаний із реалізацією фінансової політики, яка є невід'ємною частиною економічної політики держави. Саме

фінансова політика спрямована на забезпечення ефективного функціонування фінансової системи держави. Шляхом реалізації мети й завдань фінансової політики здійснюється вплив фінансів на економічний і соціальний розвиток суспільства. Адже завданням фінансової політики держави є пошук оптимальної моделі формування, розподілу й використання фінансових ресурсів.

Дослідження теоретико-методологічних засад державного фінансового контролю, попри численні публікації з цієї проблематики, все ще залишається логічно незавершеним. Наразі відсутня єдина точка зору щодо систематизації наукових підходів до трактування сутності фінансового контролю загалом і державного фінансового контролю зокрема (як у цілому, так і на рівні державного та місцевих бюджетів); визначення його мети і завдань; класифікації видів, форм та методів; функціонального призначення й об'єкта; принципів організації й використовуваного інструментарію, а також відсутня науково обґрунтована концепція створення єдиної системи державного фінансового контролю. Це призводить до неузгодженості теоретичної парадигми, що, в свою чергу, обмежує не лише подальші наукові розробки в даній сфері, але значною мірою негативно позначається на організації державного фінансового контролю, спричиняє недостатньо чітке розмежування функцій контролюючих органів і неналежну координацію їх діяльності, численні дублювання в їхній роботі.

Перш ніж перейти до безпосереднього дослідження державного фінансового контролю місцевих бюджетів, доцільно уточнити авторське бачення ключових понять у даному аспекті, а саме: контроль, фінансовий контроль, державний фінансовий контроль та державний фінансовий контроль місцевих бюджетів; дослідити вплив, поєднання та взаємодію вищезгаданих термінів.

Для розуміння сутності державного фінансового контролю вагомим значення набуває визначення поняття «контроль», оскільки це дасть змогу зрозуміти його діалектичну природу, принципи та функції в процесі

управління не лише фінансовими ресурсами загалом, але й державними фінансовими ресурсами та майном зокрема.

Термін «контроль» походить від французького «controle», що означає перевірку або спостереження з метою перевірки. В свою чергу, «controle» утворилося від латинського «contra» – протидія, протилежність тому, що виражено в другій частині слова, а також «role» – міра впливу, значення, ступінь участі у чомусь. Якщо об'єднати дві складові поняття «контроль», то це перевірка, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого [31].

Загалом дослідники тлумачать контроль як: 1) складову управління економічними об'єктами та процесами, що полягає у спостереженні за об'єктом з метою перевірки відповідності його стану, що спостерігається, бажаному чи необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами; 2) контроль над об'єктом, реальну владу, зосередження прав управління об'єктом в одних руках [166]. При цьому, єдиного розуміння поняття «контроль» не існує внаслідок його поширеного використання як в економічних, так і в юридичних науках.

Систематизувавши підходи науковців до трактування поняття «контроль», ми з'ясували, що контроль є однією з провідних функцій держави і може розглядатися як функція управління, як функція спостереження, як процес тощо (додаток А).

Відсутність єдиного загальновизнаного трактування «фінансового контролю» як категорії фінансової науки дослідники пояснюють комплексним, інтегральним характером цього поняття, що зумовлює своєрідну «багатоповерховість» і певну суперечливість теоретичних конструкцій; трансформацією фінансового контролю під впливом нових реалій суспільно-господарських відносин, які виникли в останні десятиріччя

[129]. Результати проведеного дослідження розуміння даного поняття наведено в додатку Б (табл. Б1).

У наукових викладах, присвячених з'ясуванню сутності фінансового контролю, можна виділити чотири напрями.

Перший напрям представлений у працях авторів, які вивчають контроль як сферу або форму управлінської діяльності органів державного та фінансового управління [194; 75; 46]. У цьому контексті зауважимо, що контроль є самостійною функцією управління, особливим видом діяльності, який характеризується цільовою спрямованістю, відокремленим характером та однорідністю змісту. В деяких джерелах контроль визначається як особлива стадія управлінського циклу, що відповідає поділу управлінської діяльності на три функціонально-логічні стадії: 1) управлінське рішення; 2) контроль і перевірка виконання; 3) оцінка результатів. Тобто контроль є самостійною стадією управління. Будь-які відносини, особливо економічні, що організуються державою, супроводжуються управлінськими функціями. Якщо контроль розглядати щодо кожного конкретного управлінського рішення, то він виступає стадією управлінського циклу.

Другий напрям спостерігається у працях з кібернетики [8]. Контроль розглядається як форма зворотного зв'язку, за допомогою якого керуюча система отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та виконання управлінських рішень. Кібернетичний підхід до фінансового контролю запропонований у монографії С. В. Івахненкова [91]. Дійсно, в контролі як функції управління яскраво проявляється його інформаційна сутність. Контроль дозволяє отримати оперативну інформацію, що об'єктивно відображає стан справ на підконтрольних об'єктах, відповідність їх діяльності програмі, виявити недоліки у змісті рішень, що приймаються, організації їх виконання, способах і засобах їх реалізації. Однак, на наш погляд, прихильники такої позиції роблять своєрідний "інформаційний ухил" у розумінні сутності контролю.

Згідно з третім напрямом, контроль ототожнюється з регулярною перевіркою дотримання фінансового законодавства, виявленням відповідних порушень [66; 128]. Така позиція відбиває правову концепцію сутності контролю, оскільки зводить його лише до способу забезпечення законності, до перевірки дотримання правових норм. Це трактування доволі вузьке, оскільки не враховує активного впливу контролю на більш раціональне використання ресурсів, усунення перепон на шляху оптимального функціонування різних ланок управління. Отже, в юридичній літературі фінансовий контроль – це перевірка законності та доцільності дій у галузі утворення, розподілу та використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою ефективного соціально-економічного розвитку держави та її регіонів.

Четвертий напрям ототожнює фінансовий контроль із контрольним процесом, сукупністю контрольних дій та операцій [217], що відповідає технології проведення фінансового контролю, але не розкриває достатню міру його економічної сутності.

Неоднозначе й тлумачення дослідниками функціонального призначення фінансового контролю: М. Демідов [59] вбачає призначення фінансового контролю в успішній реалізації функцій держави із забезпечення процесу формування й ефективного використання фінансових і матеріальних ресурсів у всіх сферах і ланках життєдіяльності суспільства; С. Опенишев і В. Жуков стверджують, що в основі функції фінансового контролю знаходиться процес вивчення певного об'єкта (предмета чи явища) з метою встановлення закономірностей його виникнення, розвитку чи перетворення в інтересах раціонального використання в практичній діяльності людей [130]. Водночас, на їхню думку, контрольна діяльність має власні функції: фіксації відхилень, аналізу, коригування, соціальної превенції, правоохорони.

Однак, окрім згаданих, фінансовий контроль виконує політико-забезпечуючу функцію, оскільки покликаний сприяти успішній реалізації фінансової політики держави (в усіх сферах її життєдіяльності) і суб'єктів господарювання, а також бюджетуванню домогосподарств.

Специфіка фінансового контролю полягає в його обов'язковості для всіх суб'єктів господарювання, суворій нормативно-правовій обґрунтованості [59], сфері дії і виключно грошовій оцінці, а також використовуваних методичних прийомах.

Аналізуючи погляди науковців, нами виокремлено три підходи до розкриття сутності фінансового контролю: функціональний, інституційний та системний.

У дослідженнях більшості науковців переважає функціональний підхід. При цьому правомірно підкреслюється, що змістом фінансового контролю в умовах ринку є забезпечення якості й ефективності фінансово-господарського управління, захист фінансових інтересів усіх суб'єктів господарювання й управління, держави загалом і її громадян; перевірка дотримання фінансового законодавства суб'єктами фінансових відносин; зміцнення фінансової системи країни; сприяння здійснюваній державою єдиній фінансовій, кредитній і грошовій політиці; виявлення внутрішніх резервів використання фінансових ресурсів у всіх сферах виробництва та розподілу суспільного продукту. Тобто, з боку функціонального підходу, фінансовий контроль – це одна з функцій системи управління фінансовими ресурсами, контроль за їх формуванням і цілеспрямованим використанням.

Згідно з інституційним підходом фінансовий контроль – це контроль органів влади всіх рівнів за законністю дій щодо об'єктивної оцінки формування, розподілу й ефективного використання грошових фондів держави з метою попередження їх нецільового використання.

Дослідження системного підходу визначає роль фінансового контролю в суспільстві, яка впливає з методологічної основи контролю, методичних інструментів і наявних економічних умов його реалізації, що склалися історично й відрізняються в залежності від виду економічної системи.

Отже, узагальнення визначень дозволяє сформулювати власне розуміння економічного змісту поняття «фінансовий контроль», під яким слід розуміти складову функції процесу управління щодо контролю за

формуванням, розподілом, перерозподілом та використанням фінансових ресурсів, що передбачає існування системи контролюючих органів, які проводять контрольні заходи з метою діагностики цільового, економного та ефективного формування і використання фінансових ресурсів держави, визначення причин відхилень, усунення фінансових правопорушень, підвищення ефективності управління ними.

Аналогічна дискусія триває з приводу визначення державного фінансового контролю як виду фінансового різними науковцями. Спектр дії державного фінансового контролю розповсюджується на сферу формування доходної частини бюджету та на сферу витрачання бюджетних коштів.

Поняття «державний фінансовий контроль» вужче за змістом від поняття «фінансовий контроль». Зазначене вимагає чіткого формулювання меж державного фінансового контролю та подальшого наповнення категорії державного фінансового контролю конкретним змістом для уникнення невизначеності та неоднозначного трактування положень щодо його впровадження.

Низка науковців перебільшують значення слова «фінансовий» у понятті «державний фінансовий контроль», водночас недооцінюючи ознаку «державний». Такий підхід, на нашу думку, непродуктивний, тому що від визначення змісту категорії «державний фінансовий контроль» залежить його якість і подальший розвиток. Складність розуміння фінансового контролю зумовлена неоднозначністю теоретичного визначення державного фінансового контролю, і, звісно, це призводить до виникнення проблеми розуміння самих фінансів. Як фінанси є основою суспільної діяльності в будь-якій сфері і водночас відображають її матеріальну результативність, так і державний фінансовий контроль виступає в ролі свого роду лакмусового папірця, за допомогою якого проявляється весь процес руху фінансових ресурсів, починаючи зі стадії їх формування, що необхідно для початку здійснення діяльності в будь-якій сфері публічного життя, і завершуючи одержанням фінансових результатів цієї діяльності [48].

Вважаємо за необхідне зауважити, що, з одного боку, державний контроль сприяє реалізації соціально-економічної політики держави для забезпечення дотримання законодавства в різних сферах, зокрема у сфері формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів, відстеження фінансових потоків тощо; з іншого боку, як зазначає А. Анісімов, «державний контроль та фінансовий контроль не відокремлені один від одного або паралельно функціонують. Перший міститься у другому, а другий обіймає зміст першого» [4].

Таке твердження логічне, оскільки в системі управління фінансовий контроль виступає функцією як державного, так недержавного сектора економіки. З цього випливає, що фінансовий контроль, який реалізується в інтересах держави через державний сектор економіки, і є державним фінансовим контролем. Специфіка державного контролю – те, що він реалізується в різних напрямках, але від імені та в інтересах держави.

У Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів зазначається, що контроль державних фінансів не самоціль, він виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому [109].

Результати аналізу історичної еволюції державного фінансового контролю дають можливість виявити певні тенденції, зокрема: розвиток державного фінансового контролю відбувається з фрагментарного застосування в нерозвиненій і спрощеній формі до контролю як основної складової державного регулювання; зростання ризиків та збільшення їх впливу на формування і використання державних ресурсів є передумовою до пошуку нових концептуальних підходів, оптимальних форм, методик

фінансового контролю в державному секторі. Дослідження теоретико-методологічних засад державного фінансового контролю довело, що розвиток фінансової, зокрема бюджетної системи, потребує відповідних інституційних змін.

Державному фінансовому контролю притаманні певні особливості, зокрема:

- спрямування на раціональне, оптимальне та зважене формування й використання фінансових ресурсів держави;
- забезпечення законності раціональності та ефективності використання державних фінансових ресурсів та відповідних нормативних приписів;
- реалізація функцій органів контролю в рамках їх компетенції;
- визначення резервів та напрямків удосконалення ефективності діяльності суб'єктів контролю;
- виявлення, усунення, профілактика та запобігання виникненню порушень і зловживань у майбутньому.

Тлумачення державного фінансового контролю в науковій економічній літературі здебільшого стосується лише окремих сутнісних характеристик чи аспектів прояву. Так, державний фінансовий контроль розглядається як основа формування та функціонування державної системи формування інформації про фінансовий стан країни (зокрема, про достатність сукупних фінансових ресурсів бюджетної системи та підприємств різних форм власності для забезпечення відтворювальних процесів, задоволення суспільних потреб, виконання фінансових зобов'язань країни перед кредиторами), про управління державними фінансовими потоками, тобто системи отримання, обробки й інтеграції різноманітної інформації про розпорядчі та виконавчі дії під час планування та здійснення фінансово-господарських операцій (і їх результати), що ініціюють зміни (кількості, вартості, пропорцій, перерозподілу між будь-якими інституціональними одиницями економіки – секторами, господарюючими суб'єктами тощо) будь-яких елементів державного майна (власності) чи об'єктів державних майнових прав і, відповідно, будь-яких

джерел їх формування (фінансування) [29]. Такий підхід до тлумачення сутності державного фінансового контролю занадто вузький, оскільки не зводиться лише до інформаційної складової управлінських процесів.

Однак, неправомірно зводити державний фінансовий контроль тілтки до контролю парламенту. По-перше, державний фінансовий контроль здійснюється органами, підпорядкованими як представницькій, так і виконавчій владі. По-друге, сам по собі парламент не здійснює державний фінансовий контроль, а лише уповноважує на це спеціально створені під його егідою контролюючі органи.

Аналіз думок учених, викладених в економічній і спеціальній юридичній літературі, дозволяє зробити висновок, що існує кілька точок зору на поняття державного фінансового контролю (додаток Б, табл. 2): окремий вид діяльності органів державного управління; контрольні функції органів державного управління; способи і засоби; сфера діяльності спеціально уповноважених органів держави; діяльність держави. Але наведені погляди неповною мірою відбивають сутність державного фінансового контролю. Слід зазначити, що: по-перше, навряд чи правомірно зводити сутність державного фінансового контролю до об'єктивно зумовленої діяльності людини; по-друге, стосовно державного фінансового контролю слід вести мову про контроль не лише формування, відтворення і використання національного надбання, а й про його розподіл; по-третє, тлумачення цього терміна виключно як одного з етапів бюджетного процесу істотно звужує уявлення про його сутність, оскільки державний фінансовий контроль передбачає контроль за виконанням державного і місцевих бюджетів, організацією грошового обігу, використанням кредитних ресурсів, станом внутрішнього і зовнішнього державного боргу, державною власністю як джерелом доходів, державних резервів, наданням фінансових і податкових пільг та преференцій. Переважна більшість науковців обмежують суб'єкти державного фінансового контролю лише державними органами, що неправильно, тому що згідно із законодавством повноваженнями здійснювати державний фінансовий контроль наділені також органи місцевого

самоврядування, якими є виборні та інші органи територіальних громад, які вправі вирішувати питання місцевого значення [193].

Видається неповним і трактування контролю з позиції тільки економічного, ефективного і результативного витрачання публічних коштів, оскільки, по-перше, необхідний і контроль законності таких витрат, а, по-друге, державний фінансовий контроль не зводиться лише до контролю публічних коштів, а охоплює й державну власність, майнові права, а також податкові й інші фінансові правовідносини фізичних осіб і фінансово-господарську діяльність господарюючих суб'єктів тощо.

На основі виділених наукових підходів щодо трактування категорійного апарату поняття «державний фінансовий контроль» (див. рис. 1.1.) можемо відобразити структурно-ієрархічний підхід до його трактування.

Отже, узагальнюючи погляди вітчизняних та зарубіжних науковців, під державним фінансовим контролем, на нашу думку, слід розуміти діяльність, що здійснюється суб'єктами контролю (органами державної влади і місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України), для забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі та використанні фінансових ресурсів держави як на макро-, так і на мікрорівнях з метою виявлення, усунення, профілактики та запобігання виникненню порушень та зловживань у майбутньому.

Для характеристики державного фінансового контролю місцевих бюджетів використовуються терміни: «фінансовий контроль у бюджетній сфері» [87], «бюджетний контроль» [131; 222], «бюджетно-фінансовий контроль» [174], «фінансово-бюджетний контроль» [101], «аудит ефективності» [98] тощо.

Причому окремі науковці ототожнюють поняття «державний фінансовий контроль» і «бюджетний контроль» [184]. З такою позицією не можна погодитися, оскільки державний фінансовий контроль за своєю сутністю значно ширший за бюджетний.



Рис. 1.1. Структурно-ієрархічний підхід до трактування категорійного апарату термінів «контроль», «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль»

Джерело: складено автором.

На нашу думку, державний фінансовий контроль, окрім бюджетного, охоплює також податковий, митний, валютний контроль, банківський та страховий контроль, контроль грошового обігу і державного боргу, а також контроль за системою ціноутворення в країні та економічною концентрацією (антимонопольний контроль) тощо.

Вважаємо за доцільне, синтезувавши всі існуючі підходи до державного фінансового контролю, окремо виділити державний фінансовий контроль на

місцевому рівні, а саме – місцевих бюджетів. Питання тлумачення державного фінансового контролю місцевих бюджетів досліджені в меншому ступені, ніж державний фінансовий контроль, що, очевидно, пов'язане з недостатнім рівнем розвитку місцевого самоврядування в Україні.

Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів має важливе значення в забезпеченні функціонування фінансового механізму органів місцевого самоврядування, що пояснюється дефіцитністю місцевих бюджетів, їх дотаційністю, недоліками під час формування доходної частини бюджету та рівнем порушень у використанні їх коштів, через що належно не реалізуються певні соціально-економічні функції місцевого самоврядування.

Саме місцевим бюджетам, як основній фінансовій базі органів місцевого самоврядування, належить особливе місце в бюджетній системі нашої держави. Важлива роль відводиться місцевим бюджетам і в соціально-економічному розвитку території, адже саме з місцевих бюджетів здійснюється фінансування закладів освіти, культури, охорони здоров'я населення, засобів масової інформації; фінансуються також різноманітні молодіжні програми, видатки по упорядкуванню населених пунктів.

Кожен місцевий бюджет, в ідеалі, повинен забезпечувати себе фінансовими ресурсами самостійно за рахунок місцевих податків та зборів. Наприклад, у Польщі місцеві бюджети часто мають профіцит у результаті збору місцевих податків, а тому повністю забезпечують себе фінансовими ресурсами, які є основою для його ж розвитку. У розвинутих країнах світу саме територіальні громади, спираючись на власні фінанси виступають стабілізаторами соціально-політичної та фінансово-економічної ситуації в державі. Проте в Україні переважна більшість місцевих бюджетів дотаційні, а частка надходжень від адміністрування місцевих податків та зборів мізерна.

Науковці стверджують, що однією з проблем української системи оподаткування є низька частка надходжень від адміністрування місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів України. Відповідно до статистичних матеріалів, номінальна сума надходжень від місцевих податків і зборів

зростає, а частка їх у загальній структурі доходів місцевих бюджетів зменшується.

Згідно із розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів», для посилення фінансового контролю необхідні: надання органам місцевого самоврядування методичної та консультаційної допомоги з питань обслуговування місцевих бюджетів; удосконалення процедури державного фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до повноважень, визначених законодавством; запровадження механізму моніторингу та оцінки ефективності здійснення органами місцевого самоврядування їх повноважень, підвищення відповідальності за здійснення таких повноважень; активізація роботи органів місцевого самоврядування, спрямованої на підвищення ефективності використання бюджетних коштів (застосування дієвих методів економії бюджетних коштів тощо) [164].

Актуальне на сьогодні також питання надходження коштів із Державного бюджету України до місцевих бюджетів. Як відомо, видатки з Державного бюджету України здійснюються на всі адміністративно-територіальні одиниці, проте результати їх використання не досить вагомі. Причина цього – недостатній державний фінансовий контроль, адже кошти, які виділяються з Державного бюджету, «зникають», тобто де-юре вони затверджені, а де-факто не відображені.

Згідно з Податковим кодексом, перелік місцевих податків і зборів визначається на державному рівні, тому органи місцевого самоврядування не мають права запроваджувати на своїй території власні податки і збори [145]. На нашу думку, ця норма чинного законодавства не ефективна і її необхідно відкоригувати, оскільки податки та збори до місцевих бюджетів повинні враховувати особливості того чи іншого місцевого рівня, з можливістю впровадження особливих податків і зборів. Адже, якщо орган місцевої влади затвердить певний місцевий податок відповідно до особливостей того чи

іншого місцевого рівня, він зможе підвищити ефективність державного фінансового контролю за їх справлянням.

Варто зазначити, необхідне подальше реформування податкової системи з питань впливу державного фінансового контролю на наповнення місцевих бюджетів, особливо в частині регулювання місцевих податків та зборів. При встановленні чинним законодавством 5 податків та зборів законодавець обмежив певні регіони в отриманні додаткових надходжень, цим самим обмежив їх фінансовий контроль, встановивши єдині правила для різних місцевостей.

Підводячи підсумки, можна виокремити два основні підходи до визначення завдань державного фінансового контролю місцевих бюджетів. При першому підході завданням державного фінансового контролю є контроль стану об'єкта контролю відповідно до встановленої норми, наголос робиться на формуванні завдань контролю. При другому підході завдання контролю полягає в тому, щоб виявити фактичний стан справи, зіставити його з наміченими цілями, оцінити ситуацію і запропонувати, якщо буде потреба, заходи щодо поліпшення ситуації; у цьому випадку наголошується на здійсненні завдань, пов'язаних зі зростанням ролі державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

Виходячи з окреслених завдань, державний фінансовий контроль за фінансовими ресурсами території слід здійснювати не тільки в процесі планування та оперативного управління, але й у процесі їх формування, розподілу і використання.

Призначення державного фінансового контролю місцевих бюджетів полягає в сприянні повній та успішній реалізації фінансово-бюджетної політики регіону, забезпеченні фінансової незалежності і стабільності, ефективному використанні фінансових ресурсів кожної території.

Проведене дослідження дозволяє сформулювати завдання державного фінансового контролю на місцевому рівні, а саме:

- забезпечення дотримання діючого законодавства з метою забезпечення правильності формування і використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів;

- нагляд за дотриманням органами державної влади, державного управління, іншими суб'єктами фінансово-економічного регулювання норм управління фінансовими ресурсами та своєчасне інформування органів державної влади, державного управління й громадськості про істотні відхилення від них;

- блокування відхилень від прийнятих норм управління фінансовими ресурсами, що перешкоджають мобілізації, цільовому й ефективному використанню державних фінансових ресурсів та/або можуть завдати шкоди інтересам громадян, що охороняються законом;

- оцінку економічної ефективності використання фінансових ресурсів держави та місцевих бюджетів, пошук резервів для розв'язання соціально-економічних проблем;

- усунення наслідків порушень і покарання осіб, що допустилися істотних порушень при формуванні, розподілі та використанні коштів місцевих бюджетів;

- визначення напрямів удосконалення норм управління фінансовими ресурсами місцевих бюджетів.

Зазначимо, що державний фінансовий контроль місцевих бюджетів поширюється як на сферу формування доходної частини бюджету території, так і на сферу витрат коштів місцевих бюджетів. У зв'язку із цим, державний фінансовий контроль повинен поширюватися на органи, відповідальні за формування доходної частини бюджету, і на установи, що використовують бюджетні кошти, а також підприємства й організації, яким надані бюджетні кошти на цільові й безповоротній підставах.

Важлива роль державного фінансового контролю в державному та регіональному управлінні виявляється в реалізації його основних функцій. Особливе місце державного фінансового контролю місцевих бюджетів у

загальній системі контролю, як елемента в системі управління суспільними процесами, зумовлюється його специфікою, що проявляється в контрольній функції самих фінансів і, відповідно, місцевих фінансів. Об'єктивно властива фінансам здатність виражати специфічну сторону виробничо-господарської діяльності в будь-якій сфері робить державний фінансовий контроль всеохоплюючим і всеосяжним [171]. Отже, державний фінансовий контроль місцевих бюджетів слугує дієвим засобом забезпечення законності та доцільності здійснюваної фінансової діяльності на місцевому рівні.

У науковій літературі вже не перший рік ведуться активні дискусії з приводу функцій державного фінансового контролю (Додаток В). Його функціональне призначення також тлумачиться неоднозначно. Від спрощеного підходу, за якого дослідники вважають, що державний фінансовий контроль виконує лише інформаційну, профілактичну і мобілізуючу функції [141; 185], до достатньо ґрунтовного, згідно з яким він забезпечує повноту надходжень коштів до бюджетів різних рівнів; законність і правильність їх витрачання; схоронність і підвищення ефективності використання державної власності; запобігання фінансовим порушенням в державному та недержавному секторах економіки і економічну безпеку [56].

Здійснивши оцінку поглядів дослідників щодо функцій державного фінансового контролю, до них слід віднести такі:

- пізнавальну: виявлення причин та доведення фактів, які негативно впливають на функціонування системи управління та упорядкування адміністративних відносин з метою їх регулювання;

- політико-забезпечуючу: державний фінансовий контроль покликаний сприяти успішній реалізації фінансової політики держави (в усіх сферах її життєдіяльності), регіонів, галузей і суб'єктів господарювання, а також бюджетуванню домогосподарств;

- інформаційно-аналітичну – на основі інформації, отриманої в результаті здійснення контролю, приймаються управлінські рішення і

визначаються та аналізуються заходи, які забезпечать функціонування підконтрольного об'єкта відповідно до встановлених законодавством норм;

- превентивно-запобіжна: виявлення фактів порушення законодавства та сприяння ліквідації явищ, які породжують безгосподарність; встановлення та профілактика порушень у формуванні доходної і видаткової частин як державного, так і місцевих бюджетів;

- стимулююче-результативна – сприяння діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності за допомогою економічних важелів і стимулів та отримання на цій основі позитивних результатів, недопущення порушень вимог чинних нормативних документів у майбутньому;

- мобілізуюче-стабілізуюча: при здійсненні контролю виявляють і недоліки, і позитивне у діяльності підконтрольних об'єктів, які як позитивний досвід можуть використовуватись на інших об'єктах;

- комунікативна – сприяє встановленню, підтриманню та розвитку системи суспільних комунікацій, що виникають у процесі здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів;

- морально-етична – дозволяє здійснювати розробку, впровадження та дотримання морально-етичних норм і стандартів діяльності осіб, що працюють у сфері державного фінансового контролю місцевих бюджетів;

- правоохоронну – запобігання неправомірним діям посадових осіб і господарюючих суб'єктів, забезпечення законності та підстави для передачі інформації про виявлені правопорушення до правоохоронних органів.

Реалізація цих функцій дозволить підвищити вплив державного фінансового контролю на забезпечення життєдіяльності держави. Поряд з цим, слід зазначити, що кожен вид державного фінансового контролю має виконувати свої цільові функції, які визначають результуючі параметри, форми і методи їх досягнення.

Структурно-логічний підхід до сутності та природи державного фінансового контролю зокрема та державного фінансового контролю місцевих

бюджетів дозволяє стверджувати про системність характеру даних категорій. Тому, крім завдань та функцій, слід виділити також його об'єкти та суб'єкти.

Чітке визначення об'єктів державного фінансового контролю дуже важливе для формування системи державного фінансового контролю, розподілу компетенції та координації діяльності контролюючих органів. В основу державного фінансового контролю покладений процес вивчення визначеного об'єкта з метою встановлення закономірностей його виникнення, розвитку та перетворення в інтересах раціонального використання в діяльності суспільства.

Об'єкт контролю має різнопланову природу, оскільки єдиний підхід до його визначення також відсутній. Основна полеміка серед науковців розгорнулася навколо понять «об'єкт» та «предмет» державного фінансового контролю. Одні автори вважають об'єктом контролю поведінку та дії людей [43], другі – діяльність підприємств, організацій, органів управління, посадових осіб [184], треті – фінансові показники діяльності підприємств, організацій та установ [102], четверті – майно, джерела його формування та господарські процеси [28].

Згідно з міжнародними рекомендаціями Лімської декларації, об'єктом державного фінансового контролю є загалом управління фінансами, при цьому належність до державного чи недержавного сектору не має значення [109]. Тобто, об'єкт державного фінансового контролю – це те, на що суб'єкт може справити безпосередній вплив (тобто на що спрямована контрольна діяльність) та вступити у контрольні правовідносини. Отже, об'єктом державного фінансового контролю місцевих бюджетів слід вважати безпосередньо місцеві бюджети, а саме бюджетні ресурси кожного місцевого бюджету в процесі їх формування, розподілу й використання.

Важливого значення для розкриття сутності й особливостей державного фінансового контролю загалом та на рівні місцевих бюджетів зокрема набуває визначення його суб'єктного ряду. Відповідно до об'єкта, суб'єктами державного фінансового контролю є органи уповноважені здійснювати такий

контроль, тобто це носії контрольних функцій стосовно об'єкта контролю чи підконтрольного суб'єкта [142]. На місцевому рівні суб'єктами контролю виступають органи місцевої влади; територіальні відділення Рахункової палати України, Державної фінансової інспекції України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України та інші регіональні державні установи і організації; суб'єкти господарювання – це і незалежні аудиторські фірми, і безпосередньо суб'єкт господарювання, тобто внутрішня його служба, що на підставі законодавчих актів та встановлених повноважень перевіряють дотримання норм та стандартів на об'єктах контролю. Особливістю контролюючого суб'єкта є його діалектична природа, тобто можливість одночасно бути як суб'єктом, так і об'єктом контролю для інших.

Зауважимо, що наймеш досліджений елемент системи державного фінансового контролю і, відповідно, складний для трактування сутності предмет контролю. Думки науковців щодо його визначення істотно різняться та здебільшого стосуються предмета фінансово-господарського контролю. На особливу увагу заслуговують трактування предмета фінансово-господарського контролю І.А. Белобжецького та Е.О. Вознесенського. Так, перший обґрунтовує предмет контролю управлінськими рішеннями, господарськими й фінансовими операціями та процесами на підприємствах, у об'єднаннях та інших підрозділах народного господарства, що розглядаються з позицій економічної ефективності, законності, вірогідності й доцільності, забезпечення збереження державної власності. Другий вважає, що розуміння під предметом контролю виробничої, господарської й фінансової діяльності підприємств, організацій та вищих ланок не виправдане, тому що все це є предметом будь-якого виду управлінської діяльності й ця діяльність являє собою об'єкт контролю (як і управління в цілому) [43]. Проте чіткого й обґрунтованого визначення предмета контролю цей автор не дає.

На думку С.В. Степашина, в широкому розумінні предметом державного фінансового контролю є фінанси суб'єктів економіки, котрі відображають

виробничі відносини в суспільстві, що виникають у процесі виробництва, розподілу й споживання національного продукту, а у вузькому розумінні – кошти консолідованого державного бюджету як на етапі їх формування, так і на етапах розподілу й використання [184].

Беручи до уваги зазначене, слід визнати, що предмет державного фінансового контролю тісно пов'язаний із його об'єктами, а отже, повинен давати відповідь на запитання: на предмет чого контролюємо об'єкт; що є критерієм контролю? Звідси, підтримучи думку І.Б.Стефанюка, предметом державного фінансового контролю є дотримання норм, стандартів і принципів управління й використання будь-яких ресурсів держави, що мають вартісне вираження. Якщо такі норми, стандарти і принципи використання ресурсів держави не визначені законодавством або використання цих ресурсів не спричиняє обіг фінансових ресурсів, то предмет державного фінансового контролю (критерій використання ресурсів) відсутній [189].

Отже, предметом державного фінансового контролю місцевих бюджетів є дослідження управління фінансовими, матеріальними, трудовими та іншими ресурсами місцевих бюджетів, що піддаються регулюванню державою й органами місцевого самоврядування, із позицій дотримання засад економічної ефективності й законності. З іншого боку, предметом також може бути розпорядча та фінансово-господарська діяльність підконтрольних об'єктів у частині формування, володіння, використання та відчуження коштів та інших активів, що належать або мають належати державі. Зазначимо також, що предмет державного фінансового контролю являє собою визначені контрольні дії, спрямовані на об'єкт. Контрольні дії – це процедури зіставлення фактичних даних про діяльність підконтрольного об'єкта з відповідними нормами, які здійснюються суб'єктом контролю з метою виявлення відхилень фактів від цих норм (контрольних відхилень) [76].

Врахування зазначених предмета, об'єкта, суб'єктів, функцій і завдань державного фінансового контролю місцевих бюджетів дає змогу розглядати

його як цілісну систему, що забезпечує законність та економічну ефективність під час формування, розподілу й використання бюджетних ресурсів.

Відповідно до всього вищевикладеного, узагальнюючи теоретичний доробок вітчизняних та зарубіжних вчених, можна запропонувати таке визначення державного фінансового контролю місцевих бюджетів, а саме як підсистему державного фінансового контролю, спрямовану на забезпечення законності, доцільності дій у сфері формування, розподілу та використання коштів місцевого бюджету з метою попередження, виявлення та усунення фактів незаконного, нецільового й неефективного використання бюджетних коштів та запобігання виникненню зловживань у майбутньому.

Відповідно, головні завдання державного фінансового контролю загалом та на рівні місцевих бюджетів зокрема такі:

- забезпечити дотримання діючого фінансового, податкового й бюджетного законодавства з метою забезпечення правильності формування і використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів;
- сприяти збалансованості між доходними джерелами та напрямками використання коштів місцевих бюджетів;
- перевірка ефективності й цільового використання коштів місцевих бюджетів і коштів позабюджетних фондів;
- дотримання й поліпшення фінансової і податкової дисципліни на місцевому рівні;
- виявлення резервів росту фінансових ресурсів, доходної бази місцевих бюджетів;
- контроль за формуванням і розподілом цільових бюджетних фондів фінансової підтримки регіонів, ефективності використання державної й комунальної власності;
- попередження та виявлення фінансових правопорушень, ужиття адекватних заходів покарання до винних осіб;
- проведення профілактичної, інформаційно-роз'яснювальної роботи з метою підвищення фінансово-бюджетної дисципліни на місцевому рівні.

1.2. Методичний інструментарій організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів

Успішне та ефективне проведення фінансового контролю залежить від рівня організації видів контролю, форм і методів його проведення. Поглибленню розуміння сутності та специфіки державного фінансового контролю місцевих бюджетів сприяє його чітка класифікація. Науково обґрунтована класифікація дозволяє глибше зрозуміти сутність цього дуже важливого елемента управління бюджетними потоками, розкрити механізм функціонування відносин, які він виражає, виявити специфічні особливості різних його складових [29].

Методичний інструментарій державного фінансового контролю місцевих бюджетів слід розглядати шляхом розкриття чіткої класифікації його видів з виокремленням критеріальних ознак, дослідження форм та методів здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

Значущість чіткої класифікації державного фінансового контролю місцевих бюджетів полягає в необхідності її врахування для формування понятійного апарату, виявлення відмінностей різних груп при розробці наукових засад системи державного фінансового контролю [222]. Водночас складність такої класифікації зумовлюється необхідністю забезпечення єдності державних фінансів і бюджетної системи, частою зміною форм роботи контролюючих органів, їх статусу, цілей і завдань, стану і змісту фінансово-контрольних правовідносин.

У процесі дослідження класифікації державного фінансового контролю часто як критеріальні ознаки класифікації пропонуються суб'єкти контрольної діяльності, форми та методи її здійснення. Між тим, головним (вихідним) під час класифікації контролю є виділення виду. Форми та методи контролю можуть бути загальними для всіх чи кількох видів контролю і тому не можуть слугувати видовими ознаками контролю. Саме вид контролю зумовлює

суб'єкти контролю, характер побудови контрольних органів, їх статус. Як економічна категорія поняття «вид» – це складова цілого, що виражає частково його зміст і водночас відрізняється від інших частин конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю, що у свою чергу визначає і відмінності в методах здійснення контрольних дій.

При виділенні класифікаційних ознак державного фінансового контролю дослідники виокремлюють внутрішній і зовнішній державний фінансовий контроль. У зв'язку з цим слід зазначити, що, наприклад, І.Ващенко робить висновок про негативні наслідки вживання понять «зовнішній» і «внутрішній» фінансовий контроль. На її думку, по-перше, контроль одного суб'єкта над іншим зовнішній стосовно іншого, а поняття внутрішнього контролю з точки зору наукової методології некоректне; по-друге, коректніше було б назвати «внутрішнім» лише власний контроль у структурі самого суб'єкта контролю, а справжній фінансовий контроль в усіх випадках має бути зовнішнім [42]. Але, незважаючи на слушні аргументи І.Ващенко, ми не повністю поділяємо її думку, оскільки в умовах існування в країнах світу різних гілок влади, можна вести мову про існування внутрішнього (здійснюваного в межах виконавчої гілки влади, яка управляє формуванням і використанням державних ресурсів і контролює ці процеси) і зовнішнього (здебільшого парламентського, хоча в деяких країнах і судового) державного фінансового контролю.

В.Г. Пансков також зазначає, що насамперед необхідно чітко розділити державний фінансовий контроль на внутрішній і зовнішній контроль. Внутрішній контроль за своєю суттю, як відомо, є внутрішньовідомчим самоконтролем, а зовнішній – надвідомчим фінансовим контролем [134]. Іншими словами, саме зовнішній державний фінансовий контроль є дійсно незалежним контролем. Внутрішній державний фінансовий контроль здійснюють, зазвичай, контрольні служби, підвідомчі виконавчим органам влади, в тому числі й одержувачам бюджетних коштів.

Під державним зовнішнім контролем розуміють також контроль, що здійснюється суб'єктами, які організаційно та функціонально незалежні у своїй діяльності від органів державної влади [184]. Водночас, під державним внутрішнім фінансовим контролем – контроль, що здійснюється в рамках системи органів державної влади, який слугує забезпеченню належного виконання підпорядкованими органами та посадовими особами рішень вищих органів і посадових осіб, а також забезпеченню виконанням агентами й уповноваженими органів державної влади своїх зобов'язань, забезпеченню спостережності та керованості процесами з боку органів державної влади.

Так, С.А. Агапцов поділяє контроль на внутрішній та зовнішній «з точки зору належності контрольних функцій... Служби внутрішнього контролю створюють усередині окремі відомства та організації, тоді як зовнішні контрольні служби не є частиною організаційної структури відомств, що перевіряються» [2].

Виходячи з такого розуміння державного фінансового контролю, на думку прихильників цього підходу, внутрішній контроль не може бути повною мірою незалежним, оскільки його суб'єкти включені в структуру або відомчої мережі, або окремої організації та підпорядковані керівництву своєї організації. Зовнішній контроль, із позицій прибічників такої концепції, здійснюється контролюючим органом, зовнішнім відносно певного органу влади, відомства, організації та не входить в його структуру (наприклад, перевірка податковою службою будь-якого міністерства чи відомства).

Заслуговує уваги думка науковців про те, що державний фінансовий контроль, який здійснюється в державному секторі економіки, є внутрішнім стосовно уряду або галузі, але переважно зовнішнім щодо суб'єктів господарювання, діяльність яких контролюється [116]. Залежно від ступеня незалежності міністерств у тій чи іншій країні державний внутрішній фінансовий контроль зосереджується на рівні уряду (Міністерства фінансів), галузевих (лінійних) міністерств або поєднує обидва рівні.

І.Б.Стефанюк, окрім державного внутрішнього фінансового контролю, виділяє також урядовий (централізований) фінансовий контроль (УФК) та парламентський фінансовий контроль (ПФК) [186]. Він розглядає ці види контролю як складові системи державного фінансового контролю. На його думку, ДВФК і УФК є підсистемами єдиної системи державного фінансового контролю (ДФК). Отже, місії принаймні не повинні суперечити місії ДФК, однак ВФК і УФК різняться адресністю такого сприяння та засобами, що використовуються для досягнення загальної місії ДФК.

$$\text{ДФК} = \text{ДВФК} + \text{УФК} + \text{ПФК}, \quad (1.1)$$

де ДВФК – державний внутрішній фінансовий контроль;

УФК – урядовий (централізований) фінансовий контроль ;

ПФК – парламентський фінансовий контроль.

Під урядовим фінансовим контролем передусім слід розуміти ту контрольню-ревізійну діяльність, що її в Україні здійснюють Міністерство фінансів, Державна казначейська служба, Державна фінансова інспекція, а також низка органів, уповноважених на таку діяльність не лише щодо підпорядкованих суб'єктів господарювання. Органи УФК здійснюють контроль переважно у формі експертизи, моніторингу, перевірки, ревізії або централізованого аудиту. Повноваження на здійснення цих контрольних заходів законодавці часто називають метою (головним завданням) контрольного органу.

Урядовий фінансовий контроль не може давати гарантій щодо досягнення мети, зате може й повинен надавати інформацію про якість заходів державного регулювання економіки, тобто не так повідомляти уряд про порушення (бо це не прокуратура чи міністерство), як інформувати його про недоліки, слабкі місця в управлінні ресурсами держави, а також вносити обґрунтовані пропозиції щодо усунення або мінімізації їх наслідків.

У науковій літературі пропонуються різні погляди на визначення парламентського контролю. Так, В. Шаповал стверджує, що парламентський контроль – це діяльність парламенту, його органів та посадових осіб, а також

інших державних органів і посадових осіб, з відповідною метою функціонально поєднаних з парламентом у здійсненні повноважень контролю за виконавчою владою, насамперед урядом, яка полягає в перевірці виконання законів, рішень тощо [214]. На такі ж риси парламентського контролю вказується у працях В. Залюбовської [84], М. Утяшева, А. Корнілаєвої [195], С. Ківалова та М. Орзіха [99]. На думку В. Журавського, парламентський контроль – це передбачена Конституцією та законами України діяльність Верховної Ради України, утворених нею органів, обраних нею посадових осіб та народних депутатів України щодо отримання, вивчення, оприлюднення інформації про діяльність, рішення, правові акти інших органів і посадових осіб публічної влади, підприємств, установ та організацій і впровадження на основі цієї інформації передбачених Конституцією і законами України заходів реагування [80].

Низка науковців в Україні виділяють також державний, муніципальний, громадський контроль [41]. Зазначається, що власне фінансовий контроль загалом підрозділяється на державний і недержавний (аудит).

На підставі зазначеного вище щодо визначення сутності парламентського та державного фінансового контролю, можна погодитися з думкою, що парламентський фінансовий контроль – це вид державного фінансового контролю, врегульований Конституцією та законами України, який являє собою діяльність Верховної Ради України, утворених нею органів, обраних нею посадових осіб та народних депутатів України і допоміжних органів вищого законодавчого органу, і спрямований на забезпечення своєчасності та точності фінансового планування, законності, фінансової дисципліни і раціональності під час мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави, обґрунтованості та повноти надходження доходів до відповідних фондів державних коштів, правильності й ефективності використання державних коштів, яка здійснюється у процесі укладання, розгляду, затвердження і виконання Державного бюджету України шляхом отримання, вивчення,

оприлюднення інформації про діяльність, рішення, правові акти інших органів і посадових осіб публічної влади [183].

У науковому середовищі триває дискусія щодо поділу фінансового контролю за критерієм періодичності (залежно від часу) його здійснення. Можна виділити дві групи авторів. Перша (Е.О. Вознесенський, В.М. Мітрофанов, Л.М. Крамаровський, М.М. Ровінський, Л.А. Савченко, В.П.Дудко та ін.) поділяє фінансовий контроль за цим критерієм на попередній (превентивний), поточний (оперативний) і наступний (ретроспективний, заключний) та вважає це формами контролю. Так, у монографії Е.О.Вознесенського залежно від часу вчинення контрольних дій контроль поділяється на попередній і наступний. При цьому упущено поточний контроль, і автор вважає, що бухгалтерський контроль не може бути поточним, а тільки попереднім [43]. Аналогічно В.М.Мітрофанов наголошує, що поділ контролю на попередній, поточний і наступний виступає у вигляді його форм або стадій [123]. Л.А.Савченко, підтримуючи класифікацію фінансового контролю за формами на попередній, поточний і наступний, для обґрунтування своєї позиції посилається на Лімську декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів [171]. Однак у цьому документі стверджується зовсім інше, а саме те, що ефективний попередній контроль є невід'ємною частиною надійної системи управління довіреними грошовими коштами й матеріальними засобами. При цьому зазначено, що під попереднім контролем слід розуміти перевірку, яка проводиться до здійснення адміністративних фінансових дій вищим органом або іншими контрольними організаціями. Всі інші види контролю є контролем за фактом, тобто перевіряються вже в дії [152]. Отже, в Лімській декларації все ж таки йдеться про види, а не форми контролю [109].

Як бачимо, немає підстав стверджувати, що попередній, поточний і заключний (наступний, ретроспективний) контроль є формами державного фінансового контролю. Тому ми дотримуємося позиції другої групи авторів (Ф.Ф.Бутинець [31], І.К.Дрозд [76], І.Б.Стефанюк [186], В.О.Шевчук [217] та

ін.), котра вважає попередній, поточний і заключний контроль видами державного фінансового контролю.

Водночас заслуговує уваги думка, згідно з якою, з огляду на час здійснення, існують чотири, а не три види державного фінансового контролю: попередній, поточний, оперативний і наступний [94]. Попередній контроль здійснюється на стадіях формування, розгляду та затвердження бюджету, оперативний – органами казначейства протягом фінансового року в суворій відповідності закону про бюджет на цей рік. Наступний контроль проводиться на стадії підготовки звіту про виконання бюджету та його затвердження. Поточний контроль, на відміну від інших видів контролю, охоплює всі стадії бюджетного процесу, він є інструментом постійного спостереження (моніторингу) за станом державних фінансів на різних етапах бюджетного циклу з метою забезпечення виконання пріоритетних загальнонаціональних економічних і фінансових завдань [76].

На нашу думку, оперативний контроль повинен бути складовою поточного контролю, метою якого є своєчасність реагування на виявлені відхилення нормативних (планових, бюджетних) показників від фактичних, усунення негативних наслідків діяльності та сприяння позитивним результатам. До поточного контролю слушно було б віднести тактичний контроль, мета якого – забезпечення наглядових органів, власників, інших користувачів звітності інформацією, необхідною для прийняття рішень для усунення недоліків, коригування дій у процесі здійснення поточного, а саме оперативного контролю.

У свою чергу, потрібно виділити такий вид державного фінансового контролю як бюджетний, який охоплює контроль за дотриманням бюджетного законодавства, формуванням і використанням коштів державного та місцевих бюджетів тощо. У західній науковій літературі бюджетний контроль визначається як нагляд контрольних органів за виконанням бюджету, доцільністю діяльності фінансованих державою установ (організацій,

підприємств, програм), правомірністю фінансових операцій, дотриманням державних інтересів у бюджетній сфері [39].

На думку Н. Еріашвілі, можливість виділення видів фінансового контролю (зокрема й бюджетного) пов'язана з існуванням у підсистемі державних фінансів інститутів державного кредиту, бюджетного фінансування, пенсійного забезпечення тощо. Отже, бюджетний контроль виділяється відповідно до сфери фінансової діяльності [95]. Інші автори відносять бюджетний контроль до фінансового контролю, не зазначаючи підстав для проведення відповідної класифікації, також маючи на увазі напрям фінансової діяльності [38]. Ведучи мову про поняття бюджетного контролю, можна погодитися з думкою О. Гетманець, що бюджетний контроль – це самостійний різновид фінансового контролю, що здійснюється в регламентованій нормами права бюджетній сфері та спрямований на забезпечення законності, достовірності й раціональності діяльності суб'єктів бюджетних правовідносин [50].

Бюджетний контроль визначають ще як систему заходів, які здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування і спрямовані на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів і звітування про їх виконання, а також запобігання виникненню та припинення бюджетних правопорушень [38].

Поряд із бюджетним контролем також необхідно виділити такі види державного фінансового контролю, що також повністю або частково охоплюють бюджетну сферу, як казначейський, податковий та митний контроль.

Казначейський контроль забезпечує суворий контроль за правильністю операцій із бюджетними коштами, який є гарантією дотримання бюджетного законодавства та чіткого виконання рішень органів влади. Казначейський контроль – це контроль виконання державного та місцевих бюджетів безпосередньо в процесі затвердження бюджетних призначень, розподілу та

доведення бюджетних асигнувань, взяття бюджетних і фінансових зобов'язань для отримання товарів і послуг та здійснення платежу з бюджетних рахунків з метою зменшення кількості та обсягів порушень бюджетного законодавства та підвищення ефективності використання коштів бюджетів усіх рівнів [66]. На нашу думку сутність казначейського контролю полягає в перевірці стану державного і місцевих бюджетів на всіх етапах використання коштів – на етапі прийняття зобов'язань, перевірки та оплати, – з метою зменшення обсягів порушень бюджетного законодавства та використання бюджетних коштів не за призначенням. Доповнює розуміння сутності казначейського контролю його зміст, який розкривають завдання, покладені на казначейські органи, а саме: управління доходами і видатками державного та місцевих бюджетів; перевірка всіх бухгалтерських, фінансових та інших документів, що підтверджують правильність і законність проведених витрат; проведення ревізій діяльності територіальних органів Державної казначейської служби тощо.

Податковий контроль – це перевірки виконання суб'єктами господарювання і фізичними особами своїх фіскальних зобов'язань перед державою. Йому властиві всі риси державного фінансового контролю, і одночасно він має специфічні риси, які проявляються у більш вузькій сфері спрямування. Згідно з Податковим кодексом України, податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами 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 за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [145]. О.С. Тітов визначає податковий контроль як важливий напрям державного фінансового контролю, що являє собою діяльність наділених спеціальною компетенцією суб'єктів з використанням спеціальних форм і методів, спрямовану на створення досконалої системи оподаткування і досягнення такого рівня податкової дисципліни серед

платників податків і податкових агентів, при якому виключаються порушення податкового законодавства [192, с. 191]. Саме він створює умови для виконання податками повною мірою своєї фіскальної функції – формування грошових ресурсів держави. Податковий контроль у частині здійснення заходів, що вживаються митними органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, є складовою частиною митного контролю [145].

Митному контролю підлягають усі товари і транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон України. Митний контроль – це сукупність заходів, що здійснюються митними органами в межах своєї компетенції з метою забезпечення додержання норм чинного законодавства з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку. Митний контроль передбачає проведення митними органами мінімуму митних процедур, необхідних для забезпечення додержання законодавства України з питань митної справи.

Л. М. Касьяненко класифікує контроль за місцем його здійснення: за місцезнаходженням об'єкта контролю або його органів, майна, структурних підрозділів тощо – виїзний контроль та невиїзний контроль, що здійснюється за місцем розташування контролюючого органу [97]. За належністю контрольних повноважень науковці поділяють державний фінансовий контроль на власний і делегований. Суб'єкт контролю може здійснювати як власні, так і делеговані йому контрольні повноваження. О.П. Орлюк пропонує виділити ще опосередкований контроль, зазначаючи, що такий контроль характеризується тим, що здійснюється від імені і за дорученням суб'єкта контролю, тоді як делегований здійснюється суб'єктом контролю від свого імені [132]. В залежності від умов проведення державний фінансовий контроль може бути ініціативним (здійснюється за рішенням керівника об'єкта державного фінансового контролю) та обов'язковим (проводиться відповідно до вимог законодавства).

Залежно від сфери відносин, які контролюються, виділяють контроль у

таких сферах: збереження та витрачання коштів і матеріальних цінностей – за станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності; фінансових, кредитних відносин, валютного регулювання та податкових відносин – за додержанням суб'єктами господарювання кредитних зобов'язань перед державою і розрахункової дисципліни, додержанням вимог валютного законодавства, податкової дисципліни; цін і ціноутворення – з питань додержання суб'єктами господарювання державних цін на продукцію і послуги; монополізму і конкуренції – з питань додержання антимонопольно-конкурентного законодавства; земельних відносин – за використанням і охороною земель; водних відносин і лісового господарства – за використанням і охороною вод і лісів, відтворенням водних ресурсів і лісів; виробництва і праці – за безпекою виробництва і праці, додержанням законодавства про працю; за пожежною, екологічною, санітарно-гігієнічною безпекою; за дотриманням стандартів, норм і правил, якими встановлено обов'язкові вимоги щодо умов здійснення господарської діяльності; споживання – за якістю і безпечністю продукції та послуг; зовнішньоекономічної діяльності – з питань технологічної, економічної, екологічної та соціальної безпеки.

Така класифікація взята за основу в ст. 19 Господарського кодексу України та підтримується різними вченими, зокрема В. С. Щербиною [229] та Ю.М. Крупкою [151]. На нашу думку, ці напрямки контролю можна об'єднати у такий вид фінансового контролю, як галузевий, або державний фінансовий контроль за галузевим спрямуванням.

Проаналізувавши наукові підходи до визначення видів державного фінансового контролю загалом та на місцевому рівні, на нашу думку, доцільно виділити наступні його види за класифікаційними ознаками (рис 1.2).

Відповідно до запропонованої нами класифікації видів державного фінансового контролю, далі доцільно розглянути фактичний прояв змісту та способи здійснення контрольних функцій, тобто форми та методи.

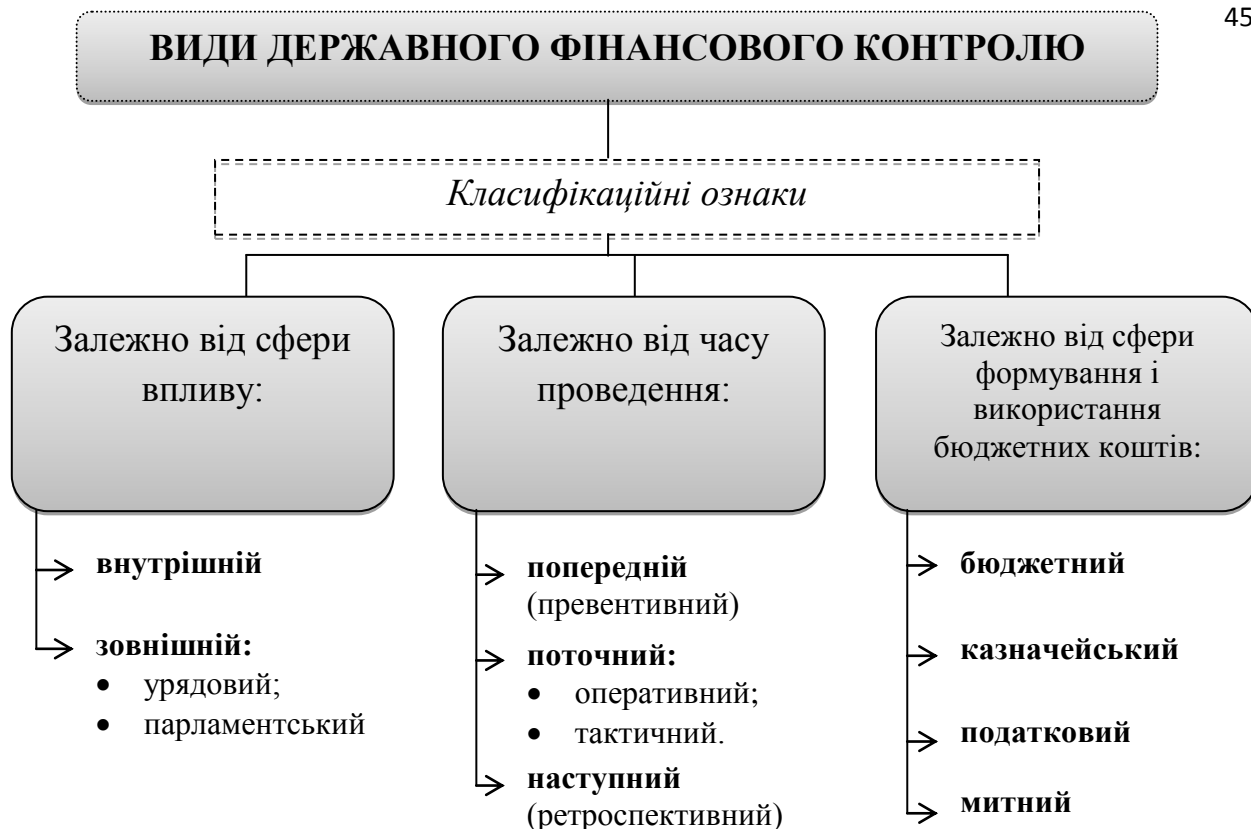


Рис. 1.2. Види державного фінансового контролю за класифікаційними ознаками

Джерело: систематизовано, уточнено та складено автором.

Як уже зазначалося, одна з основних проблем дослідження державного фінансового контролю – недостатність розробки загальнотеоретичних питань його сутності та неоднозначність трактування самих понять «форма» та «метод». Тому перш за все розглянемо підходи до розмежування даних категорій стосовно державного фінансового контролю.

У науковій економічній літературі теоретичне обґрунтування форм і методів (приймів) контролю або відсутнє, або висвітлюється непослідовно і по-різному. У ряді джерел методи контролю змішуються з його формами. За основу класифікації контролю на форми автори беруть різні критерії. Наприклад, в основу класифікації І.А. Белобжецьким покладено обсяг і глибину охоплення різних сторін діяльності, у результаті він виділяє такі форми контролю, як ревізія, тематична перевірка (обстеження), рахункова перевірка звітності. Натомість С.І. Бобр ревізію, тематичну перевірку й обстеження відносить до методів контролю.

Е.А. Вознесенський [43] формами контролю вважає окремі прояви його змісту залежно від часу вчинення дій і тому розподіляє контроль попередній і наступний. Такі відомі фахівці, як Л.В. Крамаровський і В.М. Митрофанов [123], до форм контролю відносять його види залежно від часу здійснення контрольних дій (попередній, поточний і наступний). Ф.Ф. Бутинець [31] вважає формою контролю зовнішнє вираження конкретних дій, що здійснюється суб'єктами контролю. У зв'язку із цим, на його думку, за формами здійснення контроль розподіляється на кількісний, якісний і вартісний. М.Т. Білуха за організаційними формами контроль поділяє на державний, муніципальний і контроль власника (внутрішньосистемний і внутрішньогосподарський). За періодичністю здійснення він виділяє попередній, оперативний (поточний) і заключний (ретроспективний) контроль, а за формами здійснення – превентивні, поточні, тематичні перевірки і ревізії. До методів М.Т. Білуха відносить загальнонаукові методи, такі як аналіз, синтез, індукція і дедукція, моделювання і аналогія, абстрагування і конкретизація, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз. Такі ж загальнонаукові методи виділяє Б.Ф. Усач, а форми контролю він виділяє такі: попередній контроль, поточний (оперативний) контроль, наступний (ретроспективний) контроль, документальний контроль, фактичний контроль, превентивна контрольна перевірка, поточна контрольна перевірка, тематична перевірка, слідство, лічильна перевірка звітності, господарський спір, обстеження, ревізія [194].

Так, проаналізувавши підходи до визначення даних понять, деякі автори вважають, що форма державного фінансового контролю безпосередньо пов'язана зі способом вираження його змісту та внутрішньою організацією, яка модифікується зі змінами змісту. Одночасно форма активно впливає на зміст, залежно від того, наскільки вона йому відповідає.

Ми поділяємо думку науковців, які виділяють три складові методологічної сутності форм контролю:

1) обґрунтування застосування методу контролю, тобто обґрунтування можливості й доцільності дослідження об'єкта контролю відповідним методом;

2) досягнення цілей контролю – залежно від того, що ми хочемо досягти (виявити недоліки, оцінити результати, вдосконалити діяльність), вибираємо метод контролю як сукупність найефективніших прийомів контролю на певний момент;

3) узгодження і реалізація результатів контролю, що є заключними процедурами контролю в межах відведеного на контрольний захід часу, передумовою яких є цілі і результати контролю [187].

Відповідно, під методом розуміють спосіб теоретичного дослідження або практичного здійснення. Методи можуть бути поділені на три основні групи:

- документальні: перевірка за формальними ознаками; перевірка за змістом; арифметична перевірка; нормативна перевірка; зустрічна перевірка;

- фактичні: інвентаризація; контрольний обмір; обстеження; лабораторні аналізи якості; контрольний запуск;

- хронометраж: отримання письмових пояснень [46].

Здійснивши аналіз наукових підходів з даної проблематики, ми можемо зробити висновок, що єдиної думки щодо критеріїв розмежування форм і методів державного фінансового контролю місцевих бюджетів серед вітчизняних дослідників на сьогодні немає, як і однозначного розуміння того, який саме аспект здійснення відповідного виду державно-управлінської діяльності охоплюють поняття «форма» і «метод» її запровадження. Проте аналіз, узагальнення і систематизація базових положень зазначених вище підходів дає змогу більш раціонально і різнобічно підійти до розв'язання проблеми розмежування форм і методів державного фінансового контролю.

При класифікації форм державного фінансового контролю важливо розуміти, що форма являє собою зовнішнє вираження контролю [24]. Під формою державного фінансового контролю розуміють фактичний прояв

змісту державного фінансового контролю, його економічної сутності в залежності від періодичності та часу здійснення контрольних дій [46; 24].

Методи державного фінансового контролю визначають як сукупність засобів або теоретичних та практичних операцій з його організації [24]. До його методів належать способи (прийоми), що використовуються при реалізації його функцій відповідними суб'єктами.

Виходячи із вищезазначеного, формою державного фінансового контролю є спосіб конкретного вираження й організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю. Найбільш поширеними в українській практиці та зрозумілими громадськості формами контролю є ревізія, перевірка, аудит, ідентифікація, ліцензування, нагляд. Поряд із зазначеними у вітчизняній науковій літературі досить рідко визначаються такі форми контролю, як:

- візування – це процедура погодження підготовлених проектів нормативно-правових актів, розпорядчих і видаткових документів, розрахунків і лімітів тощо посадовими особами, які не були їх розробниками, на предмет відповідності їх норм чинному законодавству, залишкам наявної на підприємстві (в установі, організації) продукції тощо. Саме в цей момент відбувається попередній (первинний) контроль із застосуванням таких його прийомів, як формальна й логічна перевірки підготовлених документів, арифметична перевірка підсумків, контрольні порівняння на збалансованість окремих норм і показників документів. Разом із тим візуванню як контрольному заходу не притаманне попереднє планування, надання направлення, складання програми, застосування прийомів фактичного контролю, оформлення підсумкового документа. Отже, візування доцільно визнати формою контролю, яка фактично існує окремо від інших його форм, зокрема нагляду, ревізії й аудиту [189];

- інспектування забезпечує подальший контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильність визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань,

станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного й муніципального секторів з метою виявлення недоліків і порушень. Згідно із законодавством, інспектування здійснюється у формі ревізій і перевірок та повинно забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб. В українському законодавстві інспектування визначається як «форма контролю», а також вказується, що воно здійснюється у «формі ревізій та перевірок» [163]. Вважаємо це нелогічним, оскільки «форма» у «формі» здійснюватись не може, тому підтримуємо розглянуті вище погляди науковців, що інспектування є видом діяльності, здійснюваним у формах ревізії, перевірки;

- фінансове розслідування, сутність якого полягає в поглибленому вивченні фактів, що містять ознаки шахрайства. Головна відмінність фінансового розслідування від традиційної ревізії полягає в тому, що на нього не поширюються обмеження за термінами й місцем проведення ревізії, ширше застосовуються такі методи контролю, як слідчо-юридичне обґрунтування, непрямі методи доведення вигоди від скоєних порушень, аналітичне й системне групування;

- оцінювання – це «систематичне застосування методів дослідження суспільних наук для оцінки основних понять, проектів, здійснення та корисності програм соціального втручання» [133], це також визначення й аналіз імовірності виникнення ризиків та значущості їх впливу на підконтрольні організації, суспільні ресурси держави чи управління ними. В цьому контексті оцінювання є базою для управління ризиками. Фактично ця форма контролю межує з прогнозною функцією управління, тому здебільшого застосовується підрозділами контролінгу на підприємствах, частково в урядових структурах. Спрямування оцінювання в майбутнє робить його схожим із аудитом адміністративної діяльності, оскільки передбачає погляд назад заради кращого поступу вперед. Найчастіше дана форма державного

фінансового контролю сприймається як складова аудиторського дослідження ефективності урядової програми чи державної послуги.

Ми погоджуємося з думкою науковців, що форми контролю доцільно групувати в розрізі видів контрольної діяльності, в якій виокремлюють моніторингову, експертну, інспекційну та аудиторську діяльність [133].

Під методом контролю розуміють сукупність способів і прийомів, спрямованих на отримання необхідної інформації для потреб її користувачів. Метод державного фінансового контролю реалізується через систему технічних прийомів і способів дослідження, які є найважливішими елементами методу фінансового контролю і становлять його інструментарій. У державному фінансовому контролі використовуються дві найбільш загальні групи методичних способів та прийомів: загальнонаукові та спеціальні. При цьому слід відзначити, що незважаючи на велику різноманітність їх кількості, ефективне використання їх можливе лише через комплексне застосування даних методів.

Форми державного фінансового контролю, які застосовуються на практиці, з одного боку, є об'єднанням окремих загальнонаукових і методичних прийомів контролю, що застосовуються для досягнення цілей, яких слід досягти контролем. З іншого боку, ця сукупність прийомів дослідження являє собою лише метод, а не форму контролю. Відповідно до цього, узагальнюючи погляди науковців, залежно від виду діяльності формами та методами державного фінансового контролю, на нашу думку, можуть бути такі (рис. 1.3.):

1. Форми державного фінансового контролю:

- 1) за напрямом аудиторської діяльності: аудит ефективності, оцінювання;
- 2) за напрямом інспекційної діяльності: ревізія, перевірка, інспектування, фінансове розслідування;
- 3) за напрямом експертної діяльності: ідентифікація, експертиза, ліцензування;
- 4) за напрямом моніторингової діяльності: візування, нагляд.

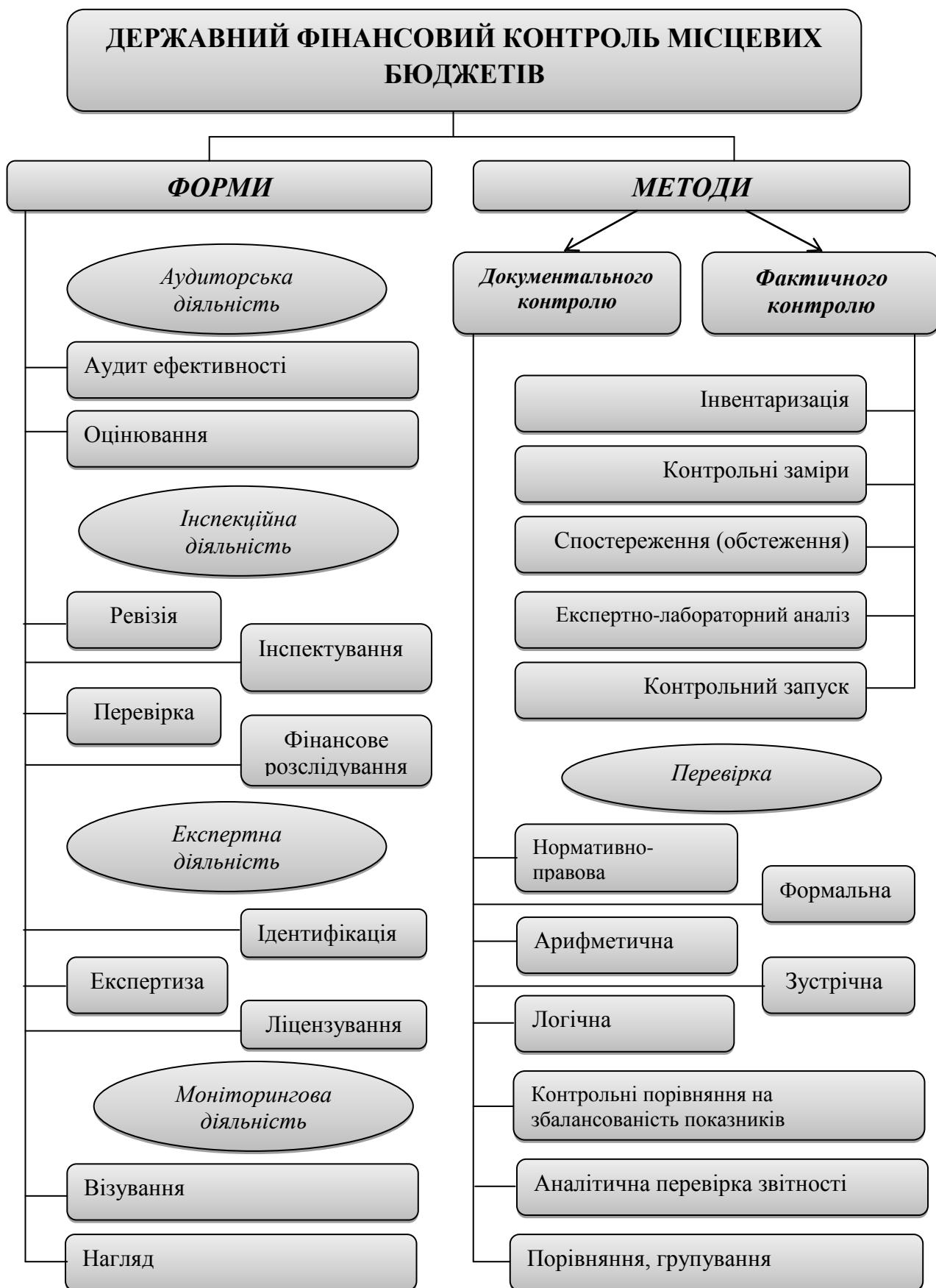


Рис. 1.3. Форми та методи державного фінансового контролю місцевих бюджетів (складено автором)

2. Методи державного фінансового контролю:

1) методи документального контролю: нормативно-правова перевірка, арифметична перевірка, логічна перевірка, формальна перевірка, зустрічна перевірка, логічна перевірка, контрольні порівняння на збалансованість показників, аналітична перевірка звітності, порівняння, групування.

3) методи фактичного контролю: інвентаризація, контрольні заміри, спостереження (обстеження), експертно-лабораторний аналіз, контрольний запуск.

Згідно із зазначеним вище, можна зробити висновок, що форми і методи державного фінансового контролю тісно взаємопов'язані й використовуються як на загальнодержавному, так і на місцевому рівнях. Надзвичайно велике значення для ефективного функціонування системи державного фінансового контролю в цілому має використання всієї сукупності запропонованих нами видів, форм і методів контролю.

Отже, проведений аналіз методологічного інструментарію організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів свідчить про наявність різних поглядів і дискусій з приводу розкриття його сутності, класифікації видів, форм та методів.

Основні шляхи вирішення проаналізованих суперечностей щодо методичного інструментарію організації державного фінансового контролю на місцевому рівні – застосування єдиних правил здійснення та узагальнення контрольних заходів, що є необхідною умовою підвищення ефективності державного фінансового контролю; організація, розробка та запровадження відповідного методичного забезпечення; застосування нових видів, форм та методів фінансового контролю; поліпшення інформаційного забезпечення організації державного фінансового контролю тощо.

1.3. Інституційне середовище державного фінансового контролю місцевих бюджетів

В умовах нестабільності ринкової системи господарювання та домінуючій ролі державних інституцій спостерігається переосмислення ролі системи державного фінансового контролю. На сьогодні парламент і уряд потребують своєчасної і правдивої інформації, на основі якої приймаються ефективні управлінські рішення. Важливі рекомендації за результатами державного фінансового контролю, а не тільки форми, методи та процедури контролю, які регламентуються тим чи іншим нормативним актом.

Погляди на значення і завдання державного фінансового контролю слід узгоджувати з місією державного фінансового контролю, який є одночасно однією із функцій управління та формою управління фінансами. При цьому треба враховувати сучасні концепції та моделі як державного управління, так і організації державного фінансового контролю, зокрема і державного фінансового контролю місцевих бюджетів. Отже, удосконалення фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю в Україні неможливе без урахування сучасних концепцій новітнього державного врядування.

Система державного фінансового контролю повинна бути цілісною тому, що вона має будуватися на єдиних принципах, на єдиних нормах та нормативах функціонування й виконання поставлених завдань з чітким визначенням органів контролю та розподіленням їх функцій і повноважень. Така система не повинна мати багаторівневої підпорядкованості та ієрархічної замкнутості. Кожен орган має вирішувати конкретні питання, мати свої об'єкти перевірок та діяти за єдиними методологічними і організаційними принципами.

Одночасно створення системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів повинно бути спрямоване на координацію діяльності всіх контролюючих органів із забезпеченням їх незалежності. Вкрай важливо

методологічно обґрунтовано розмежувати, тобто виключити дублювання основних функцій контрольних та казначейських органів, Рахункової палати і ревізійних органів головних розпорядників бюджетних коштів при здійсненні контролю за законністю формування та використання ресурсів місцевих бюджетів.

В основі побудови систем державного фінансового контролю у світовій практиці, що значною мірою зумовлюють їх ознаки і визначають форми контролю, дві концепції:

- державного внутрішнього фінансового контролю (PIFC);
- новітнього державного врядування (NGP).

Обидві концепції передбачають базисну умову – «відповідальність керівника», «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит». Окремою складовою концепції державного внутрішнього фінансового контролю є гармонізація внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на центральному та місцевому рівнях. За умов концепції PIFC, що рекомендована Єврокомісією, внутрішній аудит має здійснюватися виключно децентралізованими підрозділами аудиту, що створеними і функціонуючими у складі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади чи органів центрального рівня, що фінансуються з державного бюджету [148].

Кількість компонентів новітнього державного врядування значно більша; тому ця концепція охоплює ширше коло пов'язаних із належним управлінням видів діяльності. Зокрема, новітній державний фінансовий контроль не обмежується лише урядовим рівнем (або, як впливає з PIFC, внутрішніми стосовно уряду видами діяльності – внутрішній аудит) і ґрунтується на зовнішньому аудиті, що здійснює сертифікацію рахунків держави (фінансовий аудит), оцінку державної політики і програм (аудит адміністративної діяльності), та фінансових ревізіях як методі боротьби з фінансовими шахрайствами [15]

Відповідно між концепціями існують суттєві відмінності щодо охоплюваних державним фінансовим контролем рівнів державного

управління, методів проведення контрольних заходів, ступеня гнучкості системи державного фінансового контролю, побудованої на основі тієї чи іншої концепції, та здатності системи державного контролю до адаптації вимог, що стоять перед нею. Економічність вказаної організаційної структури досягається за рахунок усунення дублюючих функцій та повноважень органів державного фінансового контролю.

Залишилися невирішеними такі важливі питання, як:

- відсутність належного державного фінансового контролю за доходами місцевих бюджетів. На сьогодні перевірка надходжень у бюджет розподіляється між фіскальними органами (податкові платежі, митні збори). Практично ці органи здійснюють тільки контроль за правильністю розрахунків по сплаті податків, і відсутня прозора контрольна процедура по наповненню доходної частини бюджету. Зовнішній контроль за станом адміністрування коштів місцевих бюджетів узагалі відсутній, оскільки Рахункова палата України не має права здійснювати контроль за доходами бюджетів;

- відсутність належної системи муніципального контролю за фінансовими ресурсами місцевих органів влади й органів місцевого самоврядування, що зумовлює певні напрями роботи органів державного фінансового контролю на місцевому рівні. Уряд через місцеві органи виконавчої влади, територіальні відділення Державної фіскальної служби, територіальні управління Державної казначейської служби, Державної фінансової інспекції України здійснює організацію управління цією частиною фінансових ресурсів держави і внутрішній контроль цього процесу. Водночас зовсім відсутній зовнішній, незалежний контроль за цією частиною фінансових ресурсів. Без вирішення цього питання не можна вести мову про цілісність і завершеність системи внутрішнього і зовнішнього державного контролю за фінансовими ресурсами і державним майном.

Для розв'язання вказаних проблем звернемося до світового досвіду організації державного фінансового контролю щодо місцевого рівня. Заслуговує на увагу висока ефективність діяльності контрольних органів

зарубіжних країн. Як ми вже відзначили, вони здійснюють контроль переважно за витратою державних коштів і використанням державного майна через контроль витрат коштів міністерствами, відомствами та іншими органами управління, виданих на їх утримання і на реалізацію державних програм, перевірку виробничо-фінансової діяльності приватних фірм із виконання урядових замовлень. У цілому, в результаті перевірок і ревізій їм вдається розкривати і повертати до бюджету значні суми незаконно витрачених державних коштів. На основі аналізу фінансово-господарської діяльності виробляються конструктивні пропозиції та рекомендації зі скорочення нераціональних витрат, тому практична віддача від них виявляється ще більш значною.

Наприклад, в Австралії, після затвердження парламентом обсягів витрат за програмами, повноваження витрачати кошти делегуються агентствам, причому міністерство фінансів виконує лише облікові функції. Австралійський уряд передає більше відповідальності від центру до агентств шляхом скорочення кількості видів бюджетних асигнувань, за якими необхідно звертатись до парламенту (особливо це стосується витрат на адміністративні цілі). Міністерство фінансів дає можливість усім міністерствам сплачувати рахунки, вести облік і звітність за допомогою комп'ютерної техніки. Працівники міністерства фінансів, мають доступ до цих відомостей. Типова практика, коли міністерство фінансів звіряє місячні витрати з графіками, підготовленими міністерствами, а про істотні відхилення доповідає міністру фінансів. У Бельгії бюджетне управління міністерства фінансів наділене контрольними повноваженнями. Фінансові інспектори перебувають у міністерствах і дають попередню оцінку доцільності витрачання коштів. Уряд не має повноважень щодо скорочення асигнувань, однак він може заблокувати міністерству доступ до існуючих асигнувань.

Не можуть перекидати видатки з одних статей асигнувань на інші міністерства в Канаді, проте вони мають право здійснювати перерозподіл видатків серед напрямків діяльності в межах однієї зі статей асигнувань. У

межах бюджетної системи здійснюється щорічний перегляд діючих кількарічних планів міністерств, що спонукає до проведення інформативного та якісного аналізу.

У Франції Міністерство фінансів пильно контролює витрати. Після підготовки бюджету кожне міністерство домовляється про детальний розподіл максимальних асигнувань на нові та поточні операції. До кожного міністерства прикомандирована одна з вищих посадових осіб міністерства фінансів. Хоча міністерство відповідає за доречність своїх витрат, однак для здійснення будь-якого платежу необхідна згода фінансового контролера. Подальша перевірка здійснюється зовнішніми бухгалтерами-ревізорами Лічильної палати.

У бюджетному законодавстві Німеччини докладно з'ясовано, які асигнування виділяються міністерствам, причому жодне міністерство не має повноважень на перенесення коштів, призначених для витрачання, з однієї статті видатків до іншої. У Німеччині загальновідомо, що громади та інші органи місцевого самоврядування повинні отримувати від Федерального уряду та федеральних урядів земель адекватне фінансування для того, щоб забезпечити належне виконання завдань, поставлених перед ними [47, с. 48]. Виконання рішень виконавчим органом місцевого самоврядування підлягає контролю з боку ревізійного відділу. Безпосередній контроль і нагляд за виконавчим органом належить у цілому представницькому органу, оскільки саме перед ним щорічно звітує виконавчий орган і саме муніципальна рада чи збори затверджують бюджет та звіт про його виконання. Представницький орган має право в разі неналежного виконання іншим органом делегованих радою чи зборами функцій повернути ці повноваження собі [193].

Натомість парламент Італії щороку затверджує обмеження щодо всіх статей видатків: стосовно зобов'язань і щодо виплат готівкою. Бюджетне відомство не може позбавити права або блокувати виділення коштів, затверджених парламентом. Кожні три місяці міністр фінансів доповідає парламенту про обсяг фактичних видатків. У 1985 році запроваджено систему

«Єдиної скарбниці», яка вимагає, щоб усі державні кошти в широкому смислі перебували в єдиному централізованому управлінні.

Парламент Великобританії, голосуючи за виділення бюджетних асигнувань, делегує міністерству фінансів повноваження санкціонувати виплати за рахунок цих асигнувань. У свою чергу, міністерство фінансів делегує повноваження міністерствам щодо більшості повсякденних витрат. На початку фінансового року кожне міністерство готує деталізовані графіки очікуваних витрат. Вони доповідають про свої фактичні видатки через Відомство генерального скарбничого, яке щомісячно подає звіти до міністерства фінансів.

На відміну від інших країн, повноваження щодо бюджету у Сполучених Штатах Америки безпосередньо не пов'язані з витрачанням грошових коштів. У бюджеті передбачені зобов'язання щодо видатків. Зобов'язаннями покриваються: короткотермінові зобов'язання щодо виплати зарплатні робітникам і службовцям, відсотків, сум по договорах про надання позик, договорах про купівлю офісної площі та інших домовленостях, які вимагають вірогідної сплати грошей. Окрім федеральних субсидій і субсидій штатів, джерелами надходжень на місцевому рівні є місцеві податки і збори. Органи місцевого самоврядування стягують різноманітні податки, у тому числі збори і плату за користування. Зокрема, головним є майновий податок. Багато органів місцевої влади стягують місцеві податки на підприємництво [193, с. 59]. Головний контроль, таким чином, спрямований на зобов'язання: ніякого безпосереднього контролювання грошових видатків, окрім аудиторських перевірок, не існує.

До речі, вчені відмічають відносно низький рівень місцевих витрат у Словаччині та Словенії, і зниження частки місцевих витрат – у Латвії, Литві, Чехії та Угорщині. Лише в Польщі ситуація поки що залишається протилежною [63, с. 59]. Усе це пов'язано з тим, що ці держави йшли шляхом вступу до ЄС, відповідно, країни-кандидати не повинні мати великого бюджетного дефіциту. Щодо систем фінансового регулювання відбулися

значні зміни. По-перше, виросло значення податків у структурі доходів, по-друге, змінилася участь держави, зокрема була введена система дотацій, що замінила субсидії. Поряд із загальними нормативними введено спеціальні дотації для особливих цілей. Органи місцевого самоврядування повинні звертатися із заявою про надання допомоги згідно зі встановленим порядком, рішення приймається демократичним шляхом.

У державах Центральної і Східної Європи фінансовий контроль, саме стосовно місцевого самоврядування, знаходиться на стадії розвитку. Надання більшої автономії означає, що вплив центрального уряду зменшився і, його основною функцією залишається регулювання, яке повинно бути жорстким. З цією метою створені інститути і механізми влади, включаючи і незалежних аудиторів, що призначаються місцевими органами влади [63, с.31].

Зовнішній контроль за діяльністю органів місцевого самоуправління в Латвії здійснює Державне управління аудиту, а також Міністерство охорони навколишнього середовища і розвитку регіонів. Проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту місцевих органів влади у Вільнюсі доручається незалежним аудиторським компаніям. Крім цього, зовнішній контроль за доцільністю і ефективністю використання державних фондів, правильністю виконання муніципального бюджету, економічною і фінансовою діяльністю муніципальних установ і підприємств здійснює орган незалежного контролю – Управління державного контролю. Кожен муніципалітет у Словаччині може підлягати перевірці незалежним аудитором, членом Ради аудиторів Словаччини. Інших форм контролю над фінансовими діями муніципалітетів не існує. Законодавством Словенії передбачено, що на замовлення муніципального органу може проводитися аудит незалежними аудиторами, а також Аудиторським Судом Республіки Словенія [47, с. 457].

Зовнішній контроль за дотриманням законодавства у сфері фінансових і податкових відносин у системі місцевих бюджетів у Білорусії здійснює Комітет державного контролю і його органи в областях і м. Мінськ [165]. До речі, організаційний механізм контролю за місцевими радами і виконками в

законодавстві не закріплений – не визначено, в який термін, які рішення і які органи повинні направляти для здійснення контролю.

Отже, практика свідчить про необхідність ретельного контролю за місцевими бюджетами контролюючими органами, особливо за умов бюджетного дефіциту. Організація контролю в різних країнах відрізняється обсягами повноважень, які делегуються органам виконавчої влади – міністерствам та бюджетному відомству. При цьому цікава практика США, коли перевага надається не делегованим повноваженням, а підтвердженням документально зобов'язанням. Єдине спільне: контроль повинен бути централізованим, оскільки контролюються централізовані фінансові ресурси – бюджетні. Тому широко запроваджуються комп'ютерні системи і широкі повноваження надаються представниками бюджетного відомства, рахункової палати або державної скарбниці. Причому відповідні посадові особи можуть у будь-який момент здійснювати перевірку видатків міністерств.

За кордоном на вищі органи зовнішнього фінансового контролю покладається відповідальність за аудит державних фінансів (доходів і видатків), забезпечення фінансової бездоганності та підзвітності державної системи та ін. Яскравим прикладом організації державного фінансового контролю є Європейський Союз (рис.1.4).

Можна зазначити, що одну з головних ролей в організації державного фінансового контролю в ЄС відіграє Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ), яка працює як головна організація для зовнішнього державного аудиту протягом більше 60 років та встановлює інституціональні правила для вищих органів фінансового контролю з метою сприяння розвитку і передачі знань, поліпшення державного аудиту в усьому світі та підвищення професійних можливостей. ІНТОСАІ є автономною, незалежною й неполітичною організацією [232].

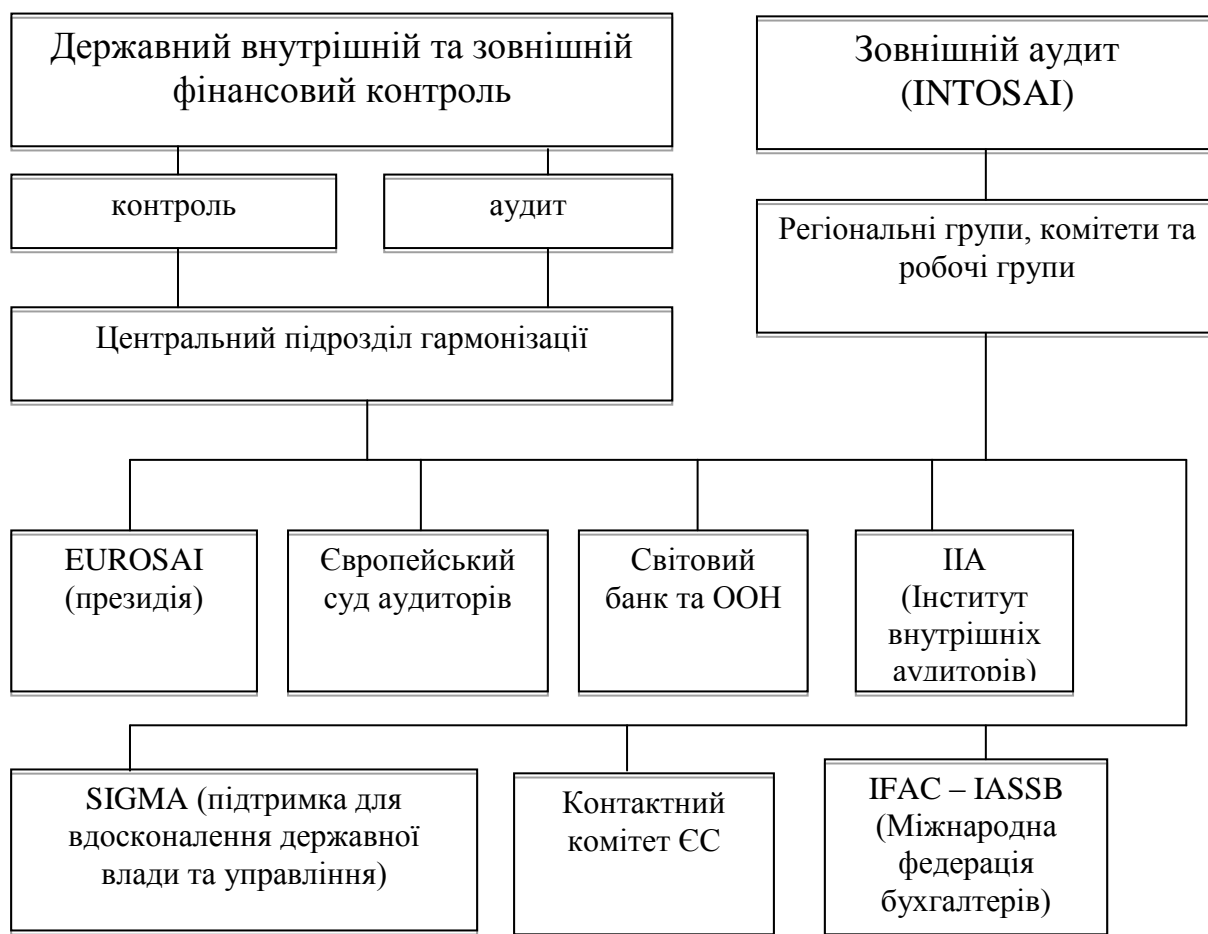


Рис. 1.4. Схема організації державного фінансового контролю в Європейському Союзі

Джерело: складено автором на основі [47; 63; 165; 193]

Це неурядова організація зі спеціальним консультативним статусом при Економічній і Соціальній Раді Організації Об'єднаних Націй, яка була заснована в 1953 році і в даний має 192 повноправних і 5 асоційованих членів. Рада керуючих ІНТОСАІ визнала сім регіональних робочих груп (рис. 1.5). Україна нині активно розвиває співробітництво з EUROSAI [234].

ІНТОСАІ досягає своєї місії за допомогою різних органів, програм і заходів. Основними органами є: конгрес, Рада керуючих, Генеральний секретаріат і Регіональні робочі групи; Комітет з фінансів та адміністрації готує рішення, які будуть затверджені Радою керуючих. Директор зі стратегічного планування забезпечує ефективну координацію та реалізацію Стратегічного плану. ІНТОСАІ розробила Міжнародні стандарти вищих

органів фінансового контролю (ISSAI), які містять професійні стандарти і керівні принципи найкращої практики для аудиторів державного сектора, офіційно уповноважених і схвалених Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю.

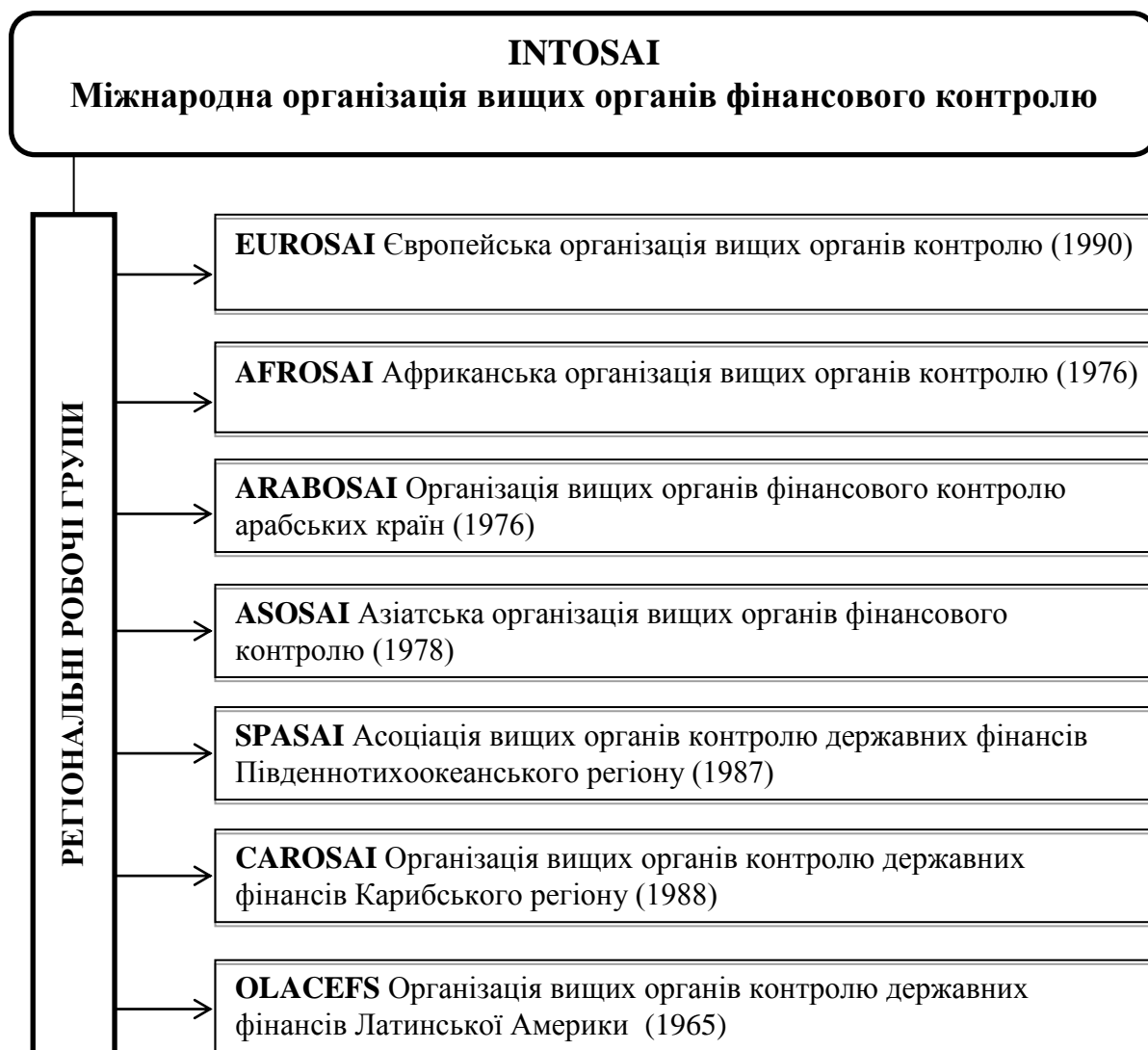


Рис. 1.5. Регіональні робочі групи INTOSAI [233]

Джерело: складено автором на основі [233; 234]

Розроблені також ISSAI 100 (Фундаментальні принципи), які є загальними для всіх видів і форм аудиторських перевірок (рис.1.6) [232]. Документи ISSAI 200, 300 і 400 розвивають ці принципи для конкретних видів аудиту: фінансового, аудиту ефективності та аудиту відповідності. Вони виходять з положень ISSAI 100 і, в разі необхідності, доповнюють їх

специфічними принципами, застосовними до кожного із зазначених видів. При ІНТОСАІ є Керівництво по сумлінному управлінню (ІНТОСАІ GOV), яке містить рекомендації для органів державної влади. Питання професійної етики вирішує IntoSAINT, який може стати важливим інструментом у реалізації ISSAI 30 кодексу етики.

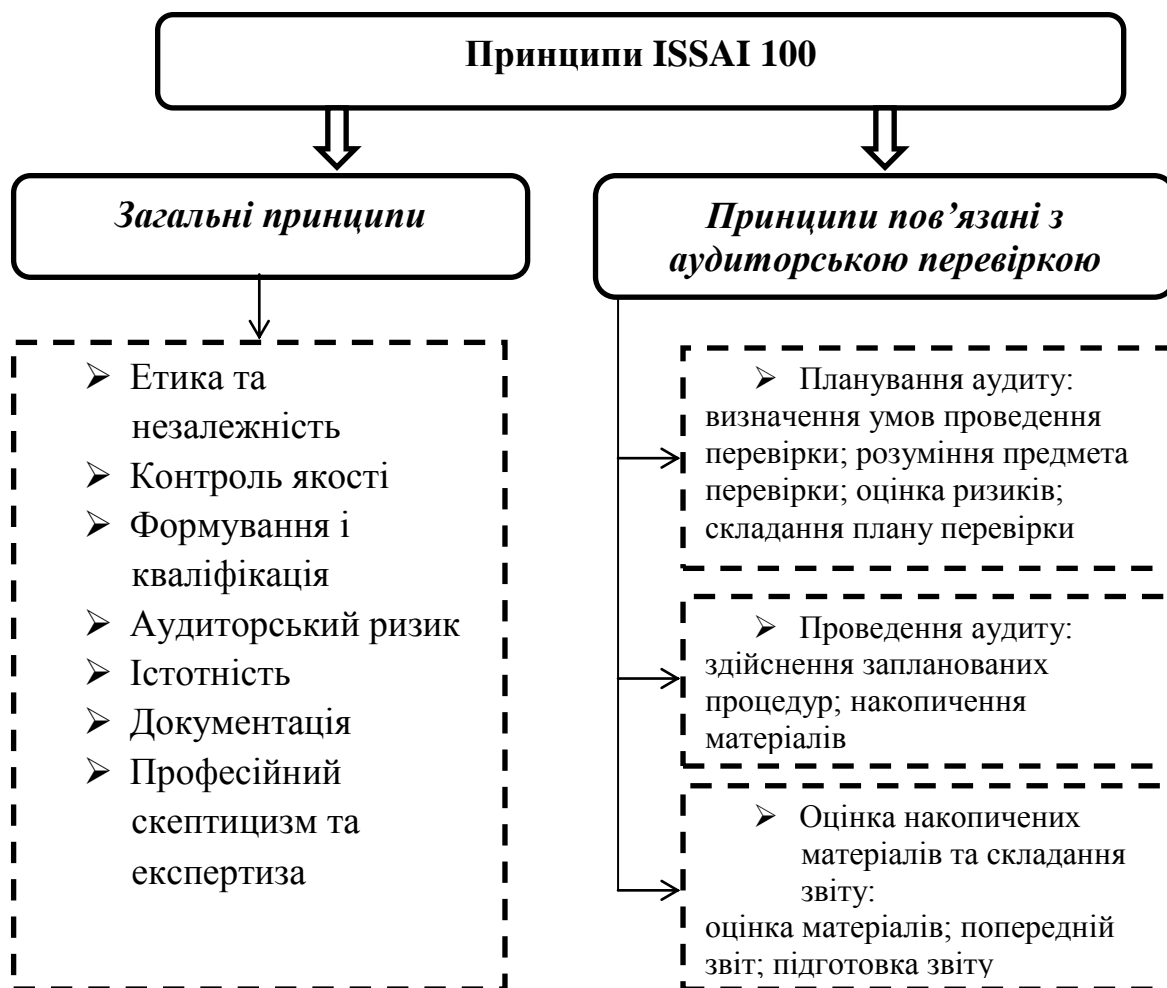


Рис. 1.6. Фундаментальні принципи ISSAI 100 [233]

Джерело: складено автором на основі [232; 233; 234]

На VIII Конгресі, що відбувся в Лісабоні 30 травня – 2 червня 2011 року, був затверджений Стратегічний план на період 2011-2017 роки, спрямований на посилення державного аудиту в Європі [233].

Відповідно до положень Угоди про партнерство та співробітництво (УПС), укладеною між Україною та ЄС, Кабінетом Міністрів України було схвалено План дій «Україна – ЄС», який сприяє і підтримує мету України

щодо подальшої інтеграції до європейських економічних та соціальних структур. План дій встановлює комплексний перелік пріоритетів модернізації України. Одним з основних пріоритетів є державний фінансовий контроль (ДФК). На виконання зазначеного плану дій підготовлено стратегічні документи – Концепцію розвитку ДФК та план заходів з її реалізації, які схвалені розпорядженнями уряду у 2005 році. В документах міститься заходи щодо розвитку та створення нормативно-правової бази ДФК, які мають забезпечити її поступову гармонізацію з міжнародно визнаними стандартами (IFAC, ІА, INTOSAI), методиками і кращою практикою країн Євросоюзу у сфері контролю та аудиту державних надходжень, видатків, активів і зобов'язань.

Важливим кроком до розвитку системи державного фінансового контролю в Україні було приєднання Рахункової палати України до ІНТОСАІ. Цілком зрозуміло, що пряме копіювання зарубіжного досвіду не завжди можливим, але українські аудитори мають змогу вивчати кращі міжнародні практики щодо державного аудиту, впроваджувати сучасні форми і методи аудиту у своїй діяльності, обмінюватися інформацією та розширювати свої професійні відносини.

Розглянувши світовий досвід організації державного фінансового контролю, виокремивши рівневий принцип та принцип компетенції за видами контролю (рис. 1.7), наведемо сучасну структуру органів державного контролю України (рис. 1.8).

Як бачимо, III рівень державного контролю України не досить розвинений – це внутрішній контроль окремих розпорядників коштів, підконтрольних іншим органам ДФК, зокрема ДФІУ, проте контрольні функції вказаної служби не виконуються стосовно розпорядників коштів на постійній основі, цим самим втрачається одна з головних рис контролю у діяльності різних контролюючих державних органів, неузгодженість між різними видами контролю і контрольними заходами, яка ще більше ускладнюється недосконалістю і суперечливістю законодавчої бази ДФК [72],

а також відсутністю законодавчо закріплених механізмів забезпечення незалежності органів контролю в Україні.

На основі проаналізованих ознак систем державного фінансового контролю зарубіжних країн та виявлених при зіставленні проблем у функціонуванні української системи державного фінансового контролю запропоновано схему організаційної структури державного фінансового контролю України (рис. 1.9).

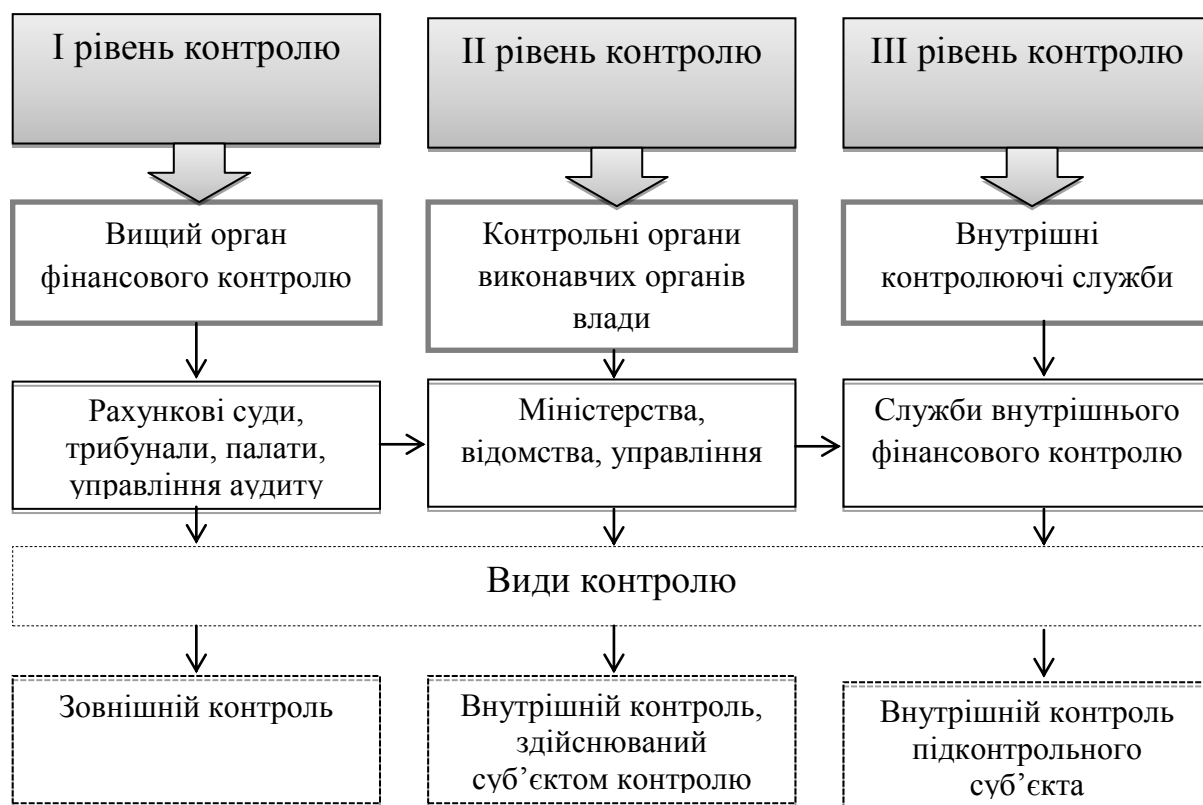
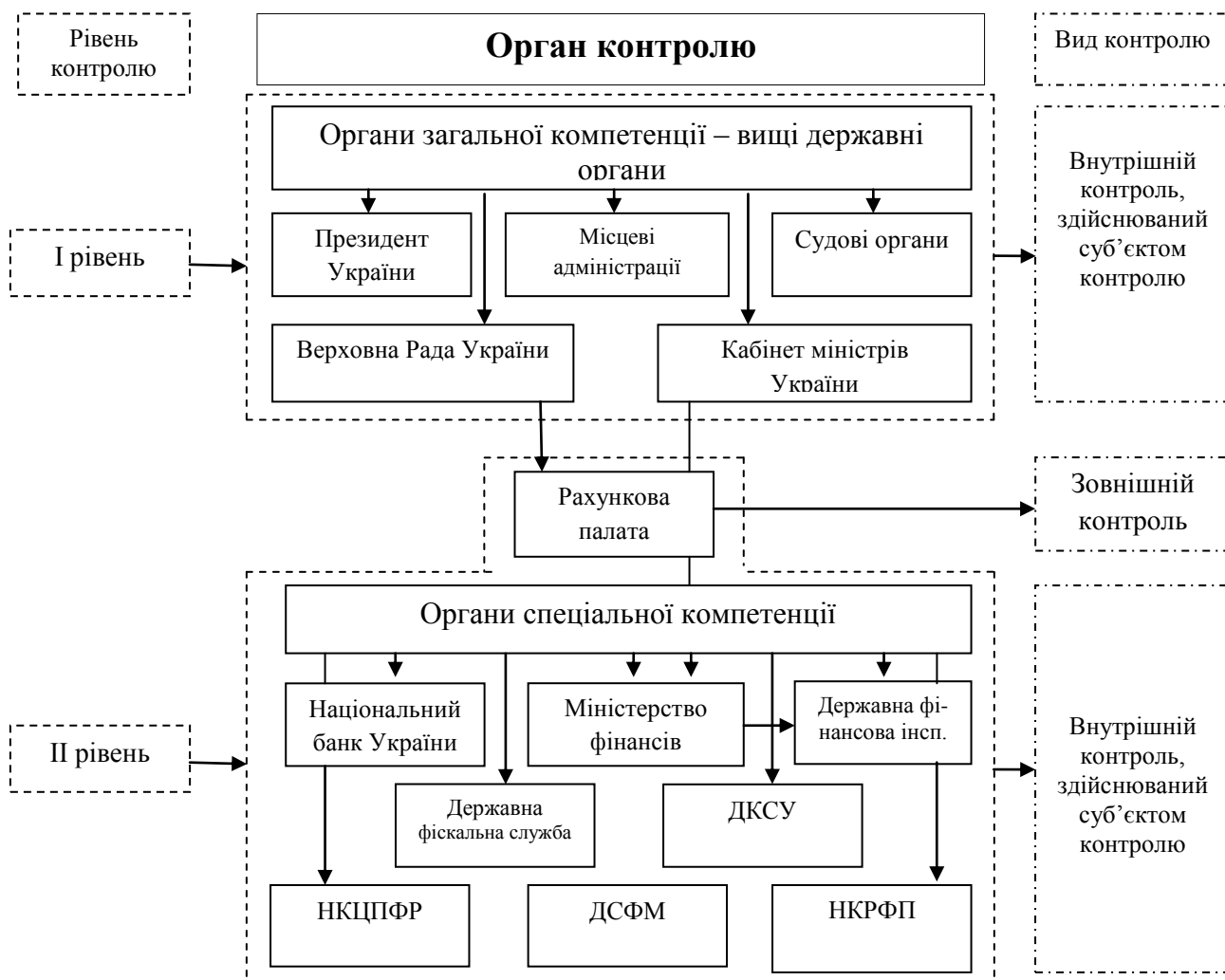


Рис. 1.7. Узагальнена організаційна структура органів ДФК зарубіжних країн за рівнями і видами державного фінансового контролю

Координація діяльності органів контролю на всіх рівнях запропонованої організаційної структури ДФК України є запорукою її єдності і цілісності. Координація як одна з функцій управління може розглядатись у кількох значеннях: як узгодження контрольних функцій органів контролю, як процес налагодження взаємодії між ними і як метод упорядкування контрольних повноважень.



ДКСУ – Державна казначейська служба України;
 НКЦПФР – Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;
 НКРФП – Національна комісія з регулювання фінансових послуг;
 ДСФМ – Державна служба фінансового моніторингу.

Рис. 1.8. Сучасна організаційна структура державного фінансового контролю України [148]

Стосовно координації в межах організаційної структури державного фінансового контролю ми підтримуємо думку вітчизняних авторів стосовно поділу координації органів державного контролю на вертикальну та горизонтальну, які здійснюються в ієрархічному порядку. Існування такої ієрархічної структури координації має як позитивні наслідки (оскільки чітка система, яка має визначену структуру, сприяє виконанню всіма суб'єктами їх завдань, що забезпечують обов'язковість координаційних дій), так і негативні (певні контролюючі суб'єкти знаходяться в підпорядкуванні інших, отже, зменшується або зовсім може зникнути ініціатива підпорядкованих суб'єктів,

що відобразиться на якості контролю, його ефективності чи результативності) [79]. На нашу думку, вертикальна координація дій в організації ефективного державного фінансового контролю має здійснюватися Рахунковою палатою України, наділеною повноваженнями вищого органу державного фінансового контролю в країні, а також стосуватися взаємодії органів, наділених контрольними повноваженнями державного внутрішнього фінансового контролю, як контролюючих, так і підконтрольних.

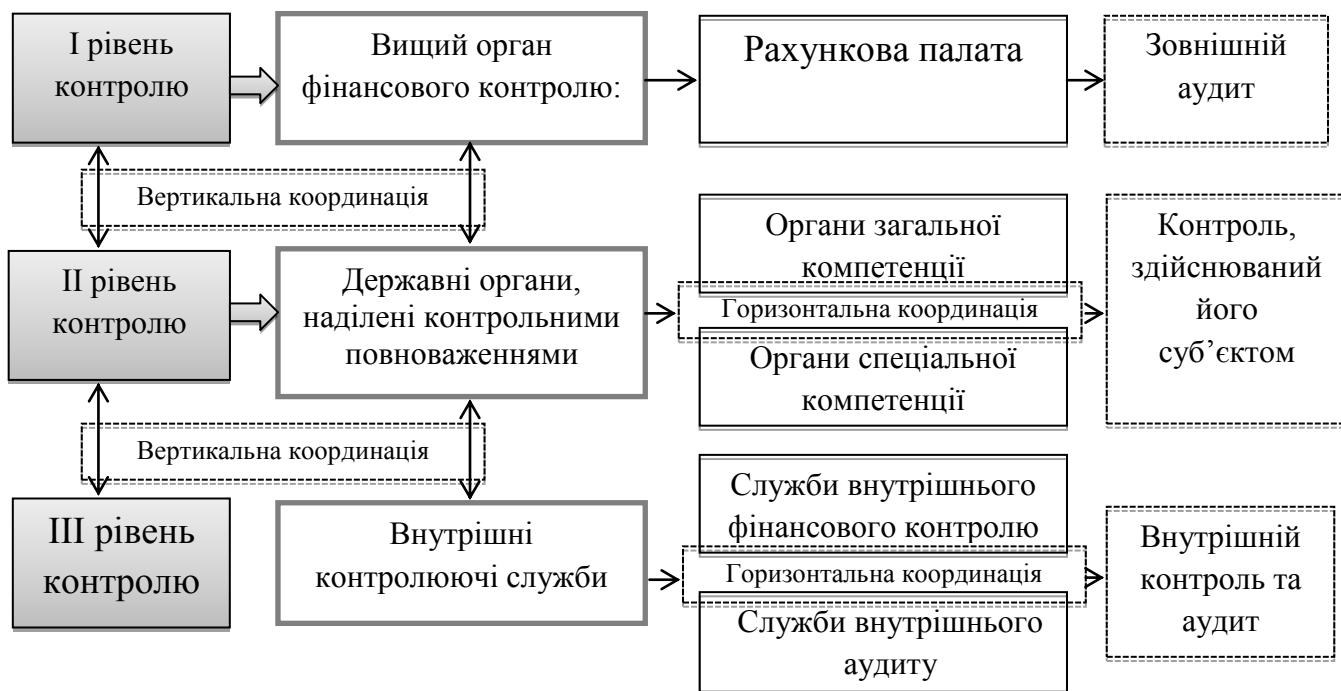


Рис. 1.9. Схема організаційної структури державного фінансового контролю в Україні (складено автором)

Горизонтальною координацією мають бути пов'язані органи державного фінансового контролю спеціальної та загальної компетенції, а також внутрішній контроль та аудиторський (незалежний) контроль підконтрольних суб'єктів. Зменшення прояву негативних наслідків координації в запропонованій організаційній структурі державного фінансового контролю здійснюватиметься за рахунок збалансування вертикальної та горизонтальної координації органів державного контролю.

Результативність вказаної структури досягається шляхом максимального охоплення державним фінансовим контролем потоків бюджетних ресурсів, що опосередковують процеси формування, розподілу,

перерозподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів держави на всіх рівнях – починаючи з рівня розпорядників бюджетних коштів, закінчуючи зовнішнім державним фінансовим контролем за їх використанням на макроекономічному рівні. Більше того, зростання ступеня охоплення контрольними функціями сприятиме підвищенню прозорості витрачання цих коштів, рівня розкриття та припинення фінансових зловживань з ними.

Отже, система організації державного фінансового контролю як на загальнодержавному, так і на місцевому рівнях повинна мати постійний характер. Побудувати ефективну систему фінансового контролю в Україні, яка б забезпечувала стабільний стан фінансово-бюджетної дисципліни місцевих бюджетів, можна лише за наявності ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю в органах місцевої влади на всіх рівнях (області, міста, села тощо). З цією метою необхідно розробити та схвалити на законодавчому рівні оновлену сучасну модель системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні.

Отже, загальними рисами найоптимальнішої та відповідної вимогам ЄС моделі системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні можуть бути:

1) зовнішній незалежний фінансовий контроль, у частині загального незалежного контролю за надходженнями до бюджетів усіх рівнів і витрачанням бюджетних коштів, у тому числі й місцевих бюджетів та трансфертів, повинен здійснюватися Рахунковою палатою, а також її регіональними представництвами;

2) внутрішній фінансовий контроль, у частині контролю за своєчасним та в повному обсязі надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів – Міністерством фінансів, зокрема Державною фіскальною службою України, а також іншими уповноваженими органами влади, Державною фінансовою інспекцією;

3) внутрішній фінансовий контроль, у частині контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів з місцевих бюджетів покладається на внутрішні служби контролю та аудиту у складі місцевих органів влади, аудиторів у бюджетних установах; у частині контролю за використанням трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам – на уповноважених представників (державних аудиторів) Міністра фінансів.

Окремі заходи щодо збільшення кількості перевірок на місцевому рівні контролюючими органами не приведуть до суттєвого поліпшення фінансово-бюджетної дисципліни. У зв'язку з цим, необхідно концептуально визначитися щодо моделі державного фінансового контролю місцевих бюджетів та етапів її впровадження, окреслити коло законодавчих та нормативних актів, що забезпечуватимуть правову базу, та здійснити фінансово-економічні розрахунки такої моделі.

Органам влади необхідно розробити системні заходи, які б дозволили стабілізувати фінансово-бюджетну дисципліну на місцевому рівні, зокрема:

1. Впорядкувати законодавчу базу у сфері державного фінансового контролю та кодексу етики аудиторів.

2. Вжити відповідних заходів щодо впровадження системи муніципального фінансового контролю та аудиту на регіональному та місцевому рівні.

3. Посилити відповідальність керівників на всіх рівнях управління та чітко встановити її межі в законодавстві.

4. Запровадити оцінку ризиків при проведенні контролю місцевих бюджетів і фінансового управління та прозорий механізм планування проведення контрольних заходів.

5. Створити умови на місцевому рівні з підготовки та перепідготовки кадрів відповідно до нових кваліфікаційних вимог та методик.

6. Розробити єдину форму та порядок звітності у сфері державного фінансового контролю та аудиту для місцевих органів виконавчої влади.

7. Створити єдину інформаційну базу у сфері державного фінансового контролю з можливістю використання її на місцевому рівні.

Дослідивши та проаналізувавши діяльність чинних органів державного фінансового контролю на загальнодержавному та місцевому рівнях, можемо виокремити заходи, що сприятимуть посиленню державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

По-перше, насамперед, на основі розробленої та затвердженої Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2017 року та Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», доопрацювати й ухвалити Закон України «Про фінансовий контроль в Україні», Закон України «Про єдину систему державного фінансового контролю в Україні», а також прийняти законодавчі акти щодо здійснення державного фінансового контролю на рівні місцевих бюджетів. Через відсутність цих документів у нас немає єдиної і чіткої системи організації фінансового контролю як на загальнодержавному, так і на місцевому рівнях.

По-друге, створити вищий орган державного фінансового контролю, як єдиний організаційно-координаційний центр, сформований на базі Рахункової палати України з трансформованими функціями, розширеними повноваженнями та розгалуженою територіальною структурованістю, куди слід залучити кращих фахівців контролюючих органів. До його основних функцій має входити державний фінансовий контроль за дотриманням законності, доцільності й ефективності розпорядчих і виконавчих дій не тільки на державному, а й на місцевому рівнях, контроль функціонування системи управління економікою в цілому.

По-третє, дослідження підтвердило, що органи державного фінансового контролю в основному діють відокремлено, відсутня система їх взаємодії і координації, в результаті чого деякі сторони управління бюджетними ресурсами залишаються поза контролем, відбувається невиправдане дублювання функцій, відсутня єдина інформаційна база, що не дозволяє

повністю володіти ситуацією і правильно орієнтуватися в середовищі контролю. Внаслідок цього не тільки розмивається відповідальність контролюючих органів, але й відбувається нераціональне витрачання виділених бюджетних коштів контролюючим органам на їх діяльність. Вважаємо, з метою мінімізації витрат на державний фінансовий контроль, необхідні ретельне координування й узгодження робіт, що здійснюються різними контролюючими органами.

Особливо важливим питання координації діяльності органів державного фінансового контролю стало в умовах гострої нестачі фінансових ресурсів і дефіциту бюджету, коли необхідно забезпечити своєчасне і повне надходження запланованих доходів та своєчасне ефективне витрачання коштів на передбачені місцевими бюджетами цілі.

На нашу думку, налагодження координації діяльності суб'єктів державного фінансового контролю місцевих бюджетів забезпечить:

- зосередження зусиль контролюючих органів на основних напрямках державного фінансового контролю місцевих бюджетів;
- планування і здійснення регулярних спільних заходів для забезпечення надійного захисту інтересів держави від злочинних посягань та зловживань і планування цілеспрямованих спільних заходів;
- скорочення кількості ревізій та перевірок установ, організацій, господарюючих суб'єктів та дублювання питань для перевірки.

По-четверте, важливим питанням підвищення якості контрольних заходів є впровадження сучасних інформаційних технологій у роботу контролюючих органів, тобто створити вищим органом державного фінансового контролю єдину для всіх інтегровану базу даних, або систему обліку результатів діяльності всіх контролюючих органів. Можна запровадити й загальний моніторинг зведених даних про виявлені порушення фінансової дисципліни та відшкодовані державі збитки.

По-п'яте, у нових економічних умовах істотно зростає рівень вимог до працівників, які здійснюють контрольні заходи (перевірку, ревізії, аудит

ефективності тощо). Високий рівень їх професійних знань, професійна підготовка (та перепідготовка) мають забезпечувати ефективність проведення державного фінансового контролю місцевих бюджетів, якість і достовірність його результатів.

Отже, система державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні знаходиться на етапі свого становлення та реформування державного управління загалом у контексті інтеграційних намірів і не в повній мірі відповідає міжнародно визнаній практиці державного контролю. Запропонована схема організаційної структури органів державного фінансового контролю України дозволить розмежувати їх повноваження, підвищити ефективність проведення контрольних заходів, створить передумови для координації діяльності контролюючих та підконтрольних суб'єктів державного фінансового контролю.

Висновки до розділу 1

Результати дослідження теоретичних основ державного фінансового контролю місцевих бюджетів дозволяють констатувати, що в останні роки було опубліковано чимало праць, присвячених теоретичним питанням державного фінансового контролю. Однак вони засвідчують невизначеність концептуальних підходів до формування системи державного фінансового контролю: недостатня законодавча база для здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів, суперечливі законодавчі акти, відсутня належна координації контрольних заходів. А наукові погляди на визначення сутності державного фінансового контролю місцевих бюджетів взагалі відсутні.

Розглянувши теоретико-методичні засади державного фінансового контролю місцевих бюджетів, ми дійшли наступних висновків:

1. Різноманітність та слабкість теоретичних підходів до організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів виявляється в наявності різних підходів до тлумачення поняття «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль місцевих бюджетів», відсутністю чітких уявлень про завдання та функції органів фінансового контролю як на загальнодержавному, так і на місцевому рівнях. Виходячи з цього, в роботі проаналізовано, узагальнено й уточнено визначення:

- державний фінансовий контроль – це контроль, що здійснюється відповідними суб'єктами державного фінансового контролю, з метою ефективного, економного, результативного, законного і прозорого формування та використання фінансових ресурсів держави, цільового й ефективного використання бюджетних коштів, стану державного внутрішнього і зовнішнього боргу, виявлення та усунення фактів незаконного, нецільового й

неефективного використання бюджетних коштів та запобігання виникненню зловживань у майбутньому;

- державний фінансовий контроль місцевих бюджетів – це підсистема державного фінансового контролю, спрямована на забезпечення законності, доцільності дій у сфері формування, розподілу та використання коштів місцевого бюджету з метою попередження, виявлення та усунення фактів незаконного, нецільового й неефективного використання бюджетних коштів та запобігання виникненню зловживань у майбутньому.

2. Проведений аналіз методичного інструментарію організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів свідчить про наявність різноманітності наукових підходів до його визначення. Запропоновано такі види державного фінансового контролю, залежно від часу, як попередній, поточний та наступний. Складовими поточного контролю визначено тактичний та оперативний. Запропоновано критерії визначення видів, форм та методів державного фінансового контролю. Аналізуючи наукові погляди, визначено за необхідне впровадження більш ефективних форм проведення контролю, що відповідають вимогам часу. Доцільним видається запровадження таких форм: інспекційної діяльності – фінансове розслідування, моніторингової діяльності – візування, аудиторської діяльності – оцінювання та аудит ефективності виконання бюджетних програм.

3. Розкриваючи сутність державного фінансового контролю місцевих бюджетів, ми дійшли висновку, що предмет державного фінансового контролю тісно пов'язаний із його об'єктами. Нами визначено, що об'єктом державного фінансового контролю є фінансові відносини які виникають між державою, з одного боку, та юридичними й фізичними особами – з іншого, стосовно руху, формування й ефективного використання фінансових ресурсів держави. Тобто об'єктом державного фінансового контролю на місцевому рівні є місцеві бюджети.

4. Розглянувши інституційне середовище державного фінансового контролю, з урахуванням світового досвіду здійснили порівняльний аналіз

організації державного фінансового контролю органів зарубіжних країн та України. На основі проаналізованих ознак систем державного фінансового контролю зарубіжних країн та виявлених у зівставленні проблем у функціонуванні української системи державного фінансового контролю запропоновано схему організаційної структури державного фінансового контролю в Україні, яка повинна забезпечувати вертикальну та горизонтальну координацію діяльності органів контролю на усіх рівнях. Вважаємо, що з метою підвищення ефективності державного фінансового контролю місцевих бюджетів необхідні ретельне координування й узгодження робіт, що здійснюються різними контролюючими органами.

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ В УКРАЇНІ

2.1. Порівняльна характеристика діяльності інституцій державного фінансового контролю

Повноцінне виконання державним фінансовим контролем свого функціонального призначення можливе за умови реального створення його дієвої системи. Як свідчить сучасна практика, державний фінансовий контроль в Україні проводиться розрізненими органами контролю за відсутності логічно завершеного розроблення теоретико-методологічних засад, єдиного організаційно-правового і методичного забезпечення його системи, належної координації діяльності державних контролерів і їх співпраці з правоохоронними органами. Це негативно впливає на результативність державного фінансового контролю, основними завданнями якого є попередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень і, відповідно, підвищення ефективності формування і використання фінансових ресурсів на державному та місцевому рівнях.

Наявність органів державного фінансового контролю в нашій державі необхідно розглядати як систему, неможливо розглядати кожен орган як окремий, неповторний елемент цієї системи. До цього часу на законодавчому рівні не визначено поняття: «система органів фінансового контролю», «орган державного фінансового контролю». Тому для дослідження інституційних особливостей державного фінансового контролю доцільно почати з визначення органу державного фінансового контролю. Поняття «орган» (лат. *organum* – знаряддя або інструмент) означає інструмент для досягнення певних цілей. Відповідно до трактування в юридичній енциклопедії, орган держави – структурно організований елемент державного механізму, наділений владними повноваженнями та необхідними матеріальними засобами для виконання завдань, пов'язаних з реалізацією тієї або іншої

функції держави [231, с. 286]. Орган державного фінансового контролю – одиниця механізму державної влади, яка входить до певної структури, однак організаційно відокремлена, має власні повноваження та виключне функціональне призначення здійснювати від імені та в інтересах держави контроль у сфері публічних фінансів і фінансової діяльності держави [167, с. 346]. Наведене визначення досить обґрунтоване та актуальне, але за своєю сутністю воно більше стосується органів державного фінансового контролю спеціальної компетенції.

Нині в нашій країні, контрольними повноваженнями наділені такі інституції та їх структурні підрозділи, як Рахункова палата, Контрольний департамент Адміністрації Президента України, Національний банк України, Державна служба фінансового моніторингу, Державна фінансова інспекція, Державна казначейська служба, Державна фіскальна служба, контрольні підрозділи міністерств і відомств. Окремими функціями державного фінансового контролю наділені Фонд державного майна України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг. Не менш важливу роль у здійсненні державного фінансового контролю відведено державним контрольним органам і на регіональному, і на місцевому рівнях. Проте на практиці вони діють, як і центральні органи, вкрай неефективно, а то й з порушенням нормативних актів. Додамо, що серед зазначених контролюючих інституцій не лише немає скоординованої та взаємоузгодженої роботи, а й нерідко наявне дублювання функцій, створення перешкод нормальній контрольній діяльності тощо.

Попри розгалужену систему контрольних органів практично нормою життя стають порушення чинного законодавства, нецільове витрачання коштів, марнотратство й розкрадання державних коштів. Через відсутність координації діяльності та взаємодії між різними контрольними органами практично не відбувається усунення причин, які породжують та формують середовище для порушень чинного законодавства. Між контрольними

органами досі фактично немає обміну інформацією щодо методів виявлення порушень і встановлених способів розкрадання державних коштів та державного майна. Як наслідок – зростання кількості перевірок не супроводжується зниженням рівня виявлених порушень, а винні в цих діях практично не несуть відповідальності.

Вважаємо за доцільне дослідити інституційні особливості здійснення державного фінансового контролю на державному та місцевому рівнях більш детально.

В Україні контроль за надходженням коштів до Державного бюджету та їх використання здійснює Рахункова палата, практика функціонування якої свідчить про те, що її правовий статус не може поки що бути оцінений як цілісний, несуперечливий і пророблений з концептуальної точки зору. Дослідження Рахункової палати як суб'єкта державного фінансового контролю – основа вдосконалення правового регулювання всього механізму фінансового контролю.

У зв'язку з нещодавною модернізацією Рахункової палати, яка пов'язана із прийняттям нового закону, постає необхідність дослідження впроваджених новел з розробкою подальших пропозицій і шляхів їх удосконалення. Дослідження функціональних змін, здійснення порівняльного аналізу попереднього та чинного законів, відмінностей та нововведень у сфері діяльності Рахункової палати як суб'єкта державного фінансового контролю є необхідною умовою для проведення реформ у публічно-правовій та соціально-економічній сферах. Новаторські ідеї та зміни, запропоновані в законі, не мають завершеного цілісного характеру, що підтверджується прогалинами, виявленими в законі. Водночас, значним досягненням нового закону стало впровадження аудиту як основної форми діяльності Рахункової палати.

Нова проголосована редакція закону містить низку якісних змін, що сприятимуть реформуванню Рахункової палати та створенню її позитивного іміджу в суспільстві. Такими законодавчо закріпленими плюсами в діяльності Рахункової палати стали [162]:

- закріплення організаційної, функціональної та фінансової незалежності палати, вимоги самостійного планування своєї діяльності;

- заборона втручання у діяльність Рахункової палати органів державної влади, органів місцевого самоврядування, політичних партій та громадських об'єднань, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових і службових осіб;

- введення процедури конкурсного відбору кандидатів на посади членів Рахункової палати, що забезпечуватиме прозорість їх призначення;

- закріплення норми щодо застосування палатою у своїй діяльності Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту ISSAI;

- розширення кола осіб, що можуть залучатися для забезпечення виконання повноважень Рахункової палати, у тому числі на договірних засадах;

- деталізація вимог до членів Рахункової палати, що збільшуватиме довіру до їх діяльності;

- перенесення подання і оприлюднення щорічного звіту Рахункової палати на більш ранній період – до 1 травня.

- більш чітко прописана процедура реагування на звіти палати, що поліпшуватиме дієвість державних аудитів та інших контрольних заходів;

- проведення зовнішнього аудиту Рахункової палати та зовнішнього оцінювання її діяльності, що забезпечуватиме довіру суспільства до її функціонування.

У цілому діяльність Рахункової палати має стати більш прозорою і відкритою для громадськості, а дієвість її контрольних заходів має принципово поліпшитися.

Водночас головним недоліком залишилося прийняття закону до проведення конституційної реформи, що не дало можливості чітко визначити статус Рахункової палати як вищого органу державного аудиту і розширити сферу діяльності палати, включивши до неї місцеві бюджети, державні

фінанси і майно у цілому, інші ресурси держави, що мають суспільне значення.

Крім того, закон містить низку інших недоліків, а саме:

- серед форм контрольних заходів у переліку повноважень палати не згадується аудит відповідності, який проводиться вищим органом державного аудиту за стандартами ISSAI. Аудит відповідності законотворці чомусь поєднали з фінансовим аудитом, хоча це суперечить стандартам та існуючій практиці. Всі поправки щодо цієї норми були відхилені;

- обмеження предмета аудиту операціями, що мають фінансові наслідки для державного бюджету. При цьому операції з іншими ресурсами, що мають суспільне значення, залишилися поза сферою уваги вищого контрольного органу країни;

- не визначені критерії конкурсного відбору кандидатів при призначенні на посади членів Рахункової палати, що знижує ефективність цієї норми закону. Чіткі критерії та порядок їх застосування забезпечили б прозорість процедури прийняття рішень при відборі кандидатів на посади;

- новація щодо введення до апарату Рахункової палати патронатних служб членів палати для організації їх роботи не містить деталізації процедури утворення таких патронатних служб. Із тексту закону незрозуміло залишилася функціональність таких підрозділів, порядок відбору та призначення їх співробітників;

- проведення зовнішнього аудиту Рахункової палати лише 1 раз на 3 роки. Щорічне проведення зовнішнього аудиту палати забезпечувало б прозорість її функціонування та збільшувало б довіру суспільства до результатів її діяльності.

Усунення вищенаведених недоліків необхідне для логічного завершення реформи Рахункової палати, яка має стати вищим органом державного фінансового контролю, що сприятиме ефективному суспільному контролю за діяльністю влади.

На сьогоднішній день до компетенції Рахункової палати належить здійснення зовнішнього державного фінансового контролю. Так, у Законі України «Про Рахункову палату» (стаття 4) зазначено, що «державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів». З цим важко погодитись, оскільки законодавець ототожнює державний зовнішній фінансовий контроль та аудит [162].

Згідно із членством Рахункової палати в INTOSAI та EUROSAI, вона є вищою аудиторською інституцією, яка має здійснювати аудит державних фінансів, але враховуючи «труднощі перекладу» та відповідно до національного законодавства, вона є органом, який здійснює контроль за коштами державного бюджету. Під зовнішнім державним фінансовим контролем, на наш погляд, необхідно розуміти такий, що здійснюється органом державної влади (Рахунковою палатою), який є зовнішнім відносно підконтрольних органів, тобто не перебуває з ними у відносинах підпорядкування. Рахункова палата здійснює контроль від імені Верховної Ради України та у своїй діяльності є незалежною й не належить до жодної із загальноновизнаних гілок влади, тобто суб'єкт контролю (Рахункова палата) організаційно виступає зовнішньою структурою щодо будь-якого підконтрольного об'єкта. Тобто державний фінансовий контроль Рахункової палати – це діяльність, яка здійснюється під час виконання завдань шляхом реалізації повноважень з метою забезпечення законності та фінансової дисципліни під час виконання доходної та видаткової частин державного бюджету. Зовнішній державний фінансовий контроль – діяльність Рахункової палати, яка виступає суб'єктом контролю та організаційно є зовнішньою структурою щодо підконтрольного об'єкта, під час виконання покладених на неї завдань шляхом реалізації повноважень, з метою забезпечення законності та фінансової дисципліни під час виконання доходної та видаткової частин державного бюджету.

Незважаючи на те, що Рахункова палата діє як орган державного фінансового контролю, їй не притаманна головна риса контролю – право втручання в оперативну діяльність підконтрольного об'єкта, а також право самостійно притягувати винних до відповідальності. З цього приводу доречне зауваження В.Б. Авер'янова [3, с.253], що коли між контролюючим суб'єктом і підконтрольним об'єктом відсутня організаційна підпорядкованість, зведення контролю до нагляду потрібне для запобігання втручанням в оперативну діяльність суб'єктів влади, які не відповідають за її наслідки.

Згідно зі ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату», під час проведення контрольних заходів вона наділена такими повноваженнями: здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень; проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради юстиції, Генеральної прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету; управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти; надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету; операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу; використання кредитів (позик),

залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків; здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету; управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів; стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету; інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням; виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України; здійснює за зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектора економіки заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення та інші повноваження, визначені законом.

Отже, незважаючи на те, що Рахунковій палаті відведено важливе місце в системі державного фінансового контролю, її повноваження на місцевому рівні досить обмежені. Відповідно до чинного законодавства, цей орган державного фінансового контролю наділений правами щодо здійснення контролю тільки використання коштів державного бюджету. Тому Рахункова палата має право контролювати місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування лише в разі, якщо вони отримують, перераховують, витрачають кошти державного бюджету чи використовують або здійснюють управління об'єктами права державної власності.

Зокрема, упродовж 2010-2015 років у ході проведення аудиторями Рахункової палати контрольних-аналітичних та експертних заходів виявлено,

відповідно до статей 116 і 119 Бюджетного кодексу України, порушень бюджетного законодавства (незаконного, у тому числі нецільового), неефективного використання коштів Державного бюджету України, а також порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету у 2015 році на загальну суму 22 651,8 млн. грн. (рис.2.1). З цієї суми: незаконне, у тому числі нецільове, використання коштів становить 6 353,8 млн. грн.; неефективне – 6 187 млн. грн.; порушення адміністрування доходів – 10 111 млн. грн.

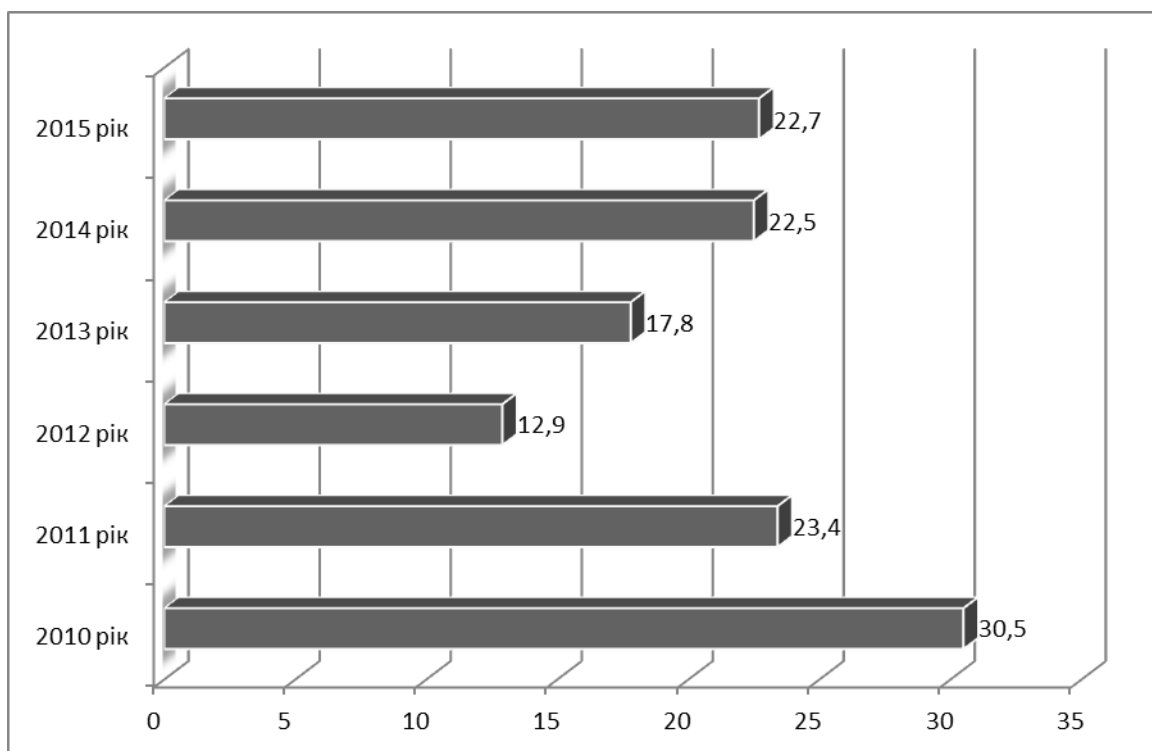


Рис. 2.1. Динаміка порушень, виявлених Рахунковою палатою України у 2010-2015 роках (млрд. грн.)

Джерело: складено автором на основі звітів Рахункової палати України.

Аналіз контрольно-аналітичних заходів, проведених Рахунковою палатою впродовж 2010-2015 років, свідчить, що більшість порушень бюджетного законодавства продовжують мати системний характер і повторюються з року в рік.

Найхарактернішими за кількістю виявлених випадків та обсягів порушень були бюджетні порушення, які умовно можна класифікувати за такими узагальненими видами:

- планування з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав;
- використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав;
- використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства;
- порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- недотримання установлених порядку та термінів складання затвердження та подання документів;
- незаконні виплати заробітної плати;
- відволікання коштів держбюджету в дебіторську заборгованість на тривалий час.

Особливе місце в системі органів державного фінансового контролю належить Державній фінансовій інспекції України, яка є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, та яка реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Згідно із законодавством, її основними завданнями є: реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; надання в передбачених законом випадках адміністративних послуг [153]. Відповідно до функцій, покладених на Державну фінансову інспекцію, вона здійснює державний фінансовий контроль та контроль за: виконанням функцій з управління об'єктами державної власності; цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів; цільовим

використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в розпорядників бюджетних коштів; усуненням виявлених недоліків і порушень. З приводу державного фінансового контролю за ефективністю використання бюджетних коштів, доречним вважаємо зауваження А.В. Хомутенко, що Державна фінансова інспекція має здійснювати оцінку ефективності організаційних та управлінських структур виконавчої влади, що за родом її діяльності неможливе, адже тоді вона повинна оцінювати прийняті управлінські рішення щодо ефективності використання державних коштів центральними органами виконавчої влади, у тому числі Кабінетом Міністрів України. Зазначена норма Бюджетного кодексу суперечить нормам Лімської декларації, відповідно до якої ця функція є прерогативою вищого органу державного фінансового контролю, яким, по суті, є Рахункова палата [206].

Державна фінансова інспекція, на відміну від Рахункової палати, наділена контрольними повноваженнями у сфері місцевих бюджетів. Вона уповноважена здійснювати ревізії, перевірки та аудит як у сфері місцевих бюджетів, так і в комунальному секторі. Основними завданнями Державної фінансової інспекції у сфері місцевих бюджетів є:

- контроль за законним, цільовим і ефективним використанням коштів місцевих бюджетів, інших фінансових і матеріальних ресурсів органів місцевого самоврядування;

- контроль за збереженням та використанням комунального майна;
- контроль за станом та достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в органах місцевого самоврядування, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з місцевих бюджетів;
- розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень;
- проведення системного аналізу обставин і причин, які сприяють вчиненню фінансових порушень, та заходів для запобігання їм;
- здійснення аудиту ефективності з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Як і в попередні роки, так і сьогодні діяльність Держфінінспекції України та її територіальних органів була спрямована на забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі.

Протягом звітного року органами Держфінінспекції проведено загалом понад 23,8 тис. контрольних заходів на понад 21,3 тис. підприємствах, в установах та організаціях. Проведені контрольні заходи засвідчили, що й надалі залишається досить розповсюдженою негативна практика використання державних ресурсів із порушеннями законодавства.

Водночас слід наголосити, що інтенсивність та ефективність роботи фінансових інспекторів не зменшилась, а правильне визначення пріоритетів у діяльності зумовило концентрацію уваги на значних бюджетних потоках та найбільш ризикових сферах.

Так, якщо у 2011 – 2013 роках органами Держфінінспекції щороку охоплювалося контролем у середньому 544 млрд. грн. фінансових та матеріальних ресурсів, то у 2014 році перевірено використання понад 1053,2 млрд. грн., або майже вдвічі більше. У 2015 році перевірено використання понад 754,3 млрд. грн. У розрахунку ж на 1 перевірений об'єкт відповідний показник зріс майже в 5 разів – з 38,6 млн. грн. у 2011 році до 208,8 млн. грн. у 2015 році (рис. 2.2).

Орієнтування державного фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер та бюджетних потоків дозволило підвищити результативність контрольних заходів.

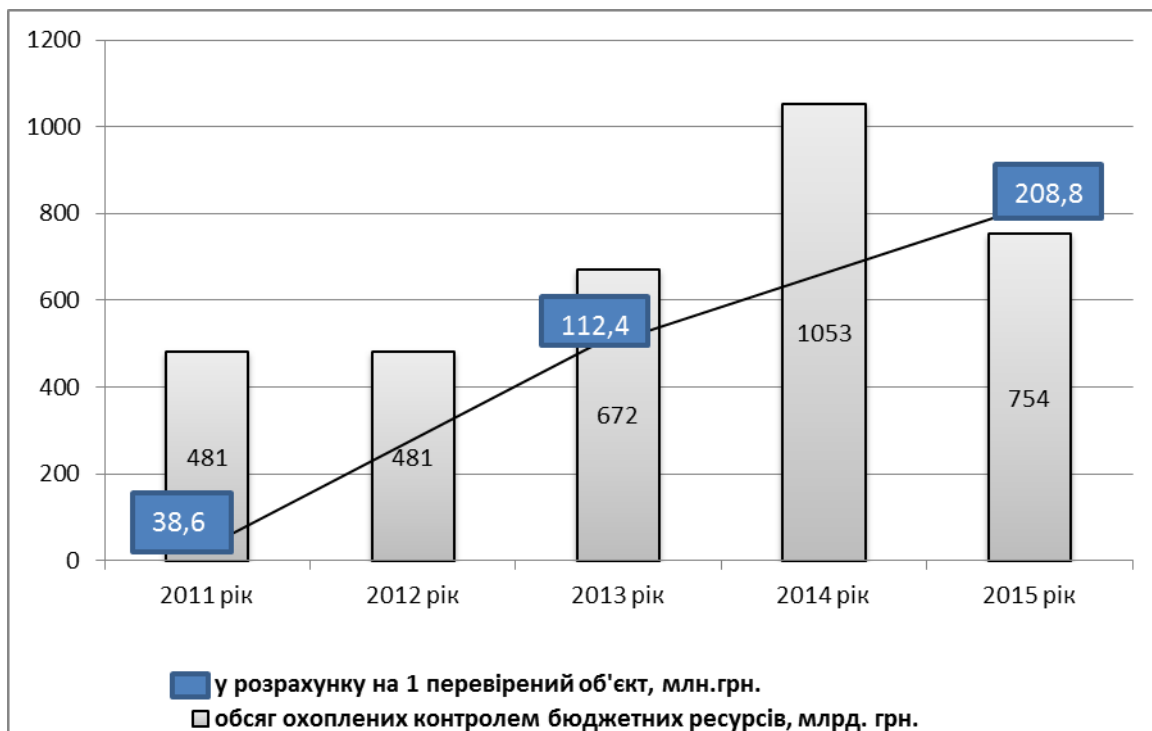


Рис. 2.2. Охоплення державним фінансовим контролем бюджетних ресурсів у 2011-2015 роках

Джерело: складено автором на основі звітів Державної фінансової інспекції.

Як наслідок, сума виявлених втрат бюджетних ресурсів збільшилась: якщо у 2012 та 2013 році вона становила близько 3,7 млрд грн, то у 2014 році зросла вдвічі і склала майже 7,6 млрд грн., у 2015 році майже 3,9 млрд грн. Відповідна динаміка наведена на рис. 2.3.

Унаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт, послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами всіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи в сумі понад 3,1 млрд. грн., у тому числі бюджетами – більше 370,6 млн. грн.

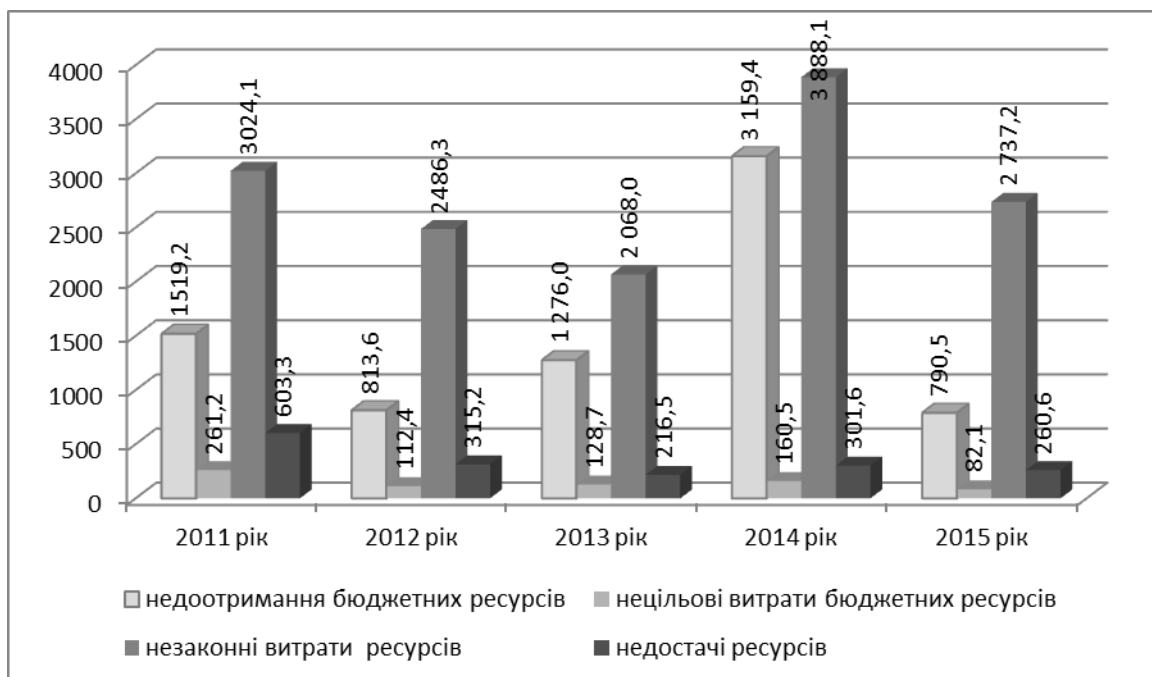


Рис. 2.3. Динаміка обсягів порушень, що призвели до втрат бюджетних ресурсів виявлених органами Державної фінансової інспекції у 2011-2015 роках, млн. грн.

Джерело: складено автором на основі звітів Державної фінансової інспекції.

Найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються:

- зайве витрачання коштів унаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт, наданих послуг, придбаних товарів;
- зайве виділення бюджетних коштів особам, які не мали на це права або через завищення відповідних розрахунків;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- недоотримання фінансових ресурсів унаслідок порушень при передачі майна в оренду (користування);
- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів;
- недотримання законодавства під час проведення державних закупівель тощо.

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів і керівників підприємств, установ та організацій.

Держфінінспекцією здійснюється контроль за усуненням виявлених контрольними заходами недоліків і порушень та повнотою виконання вимог органів Держфінінспекції.

Так, для належного реагування на факти порушень до правоохоронних органів у 2015 році передано майже 2 тисячі ревізійних матеріалів. За результатами розгляду матеріалів контрольних заходів протягом звітного року розпочато майже тисячу досудових розслідувань (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Динаміка передачі матеріалів контрольних заходів, проведених органами Держфінінспекції, до правоохоронних органів протягом 2010 - 2015 роках

Джерело: складено автором на основі звітів Державної фінансової інспекції.

Особливу увагу Держфінінспекція та її територіальні органи приділяють персональній відповідальності порушників фінансово-бюджетної дисципліни.

Так, у 2015 році за порушення фінансової дисципліни до адміністративної загалом притягнуто понад 10,2 тисячі посадових осіб на загальну суму адміністративних штрафів майже 2,6 млн. грн.

Здійснюється активна робота щодо забезпечення звільнення посадових осіб, які допустили порушення. Це питання не тільки порушується у вимогах щодо усунення порушень, а й ініціюється в інформаціях, направлених органам управління та Уряду. Загалом завдяки вжитим заходам за результатами контролю у звітному періоді звільнено із займаних посад 265 посадових осіб.

Задля спонукання об'єктів контролю до виконання вимог щодо відшкодування виявлених втрат бюджетних ресурсів, органами Держфінінспекції пред'явлено до суду в інтересах держави 576 позовів на суму понад 814,0 млн. грн. Крім того, ініційовано 508 цивільних позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом.

Протягом 2015 року органами Держфінінспекції подано майже 3,5 тисячі висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій. У цілому ж минулого року за результатами контрольних заходів у 314 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 2403 – зупинено операції з бюджетними коштами та 301 розпоряднику зменшено бюджетні призначення/асигнування на суму майже 34,5 млн. грн.

Для забезпечення належного реагування про результати ревізій, якими виявлено порушення законодавства, інформуються органи управління об'єкта контролю. Минулого року органами Держфінінспекції направлено понад 3,8 тис. інформацій про результати контрольних заходів, за результатами розгляду яких прийнято понад 3,1 тис. управлінських рішень.

Ще одним органом державного фінансового контролю є Державна казначейська служба України, до повноважень якої належить контроль за: веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями при зарахуванні

надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням; дотриманням правил валютного контролю за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті; дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу; закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти при здійсненні розрахунково-касового обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства. Казначейство України веде облік касового виконання Державного бюджету України, складає звіт про стан його виконання [154]. Казначейство здійснює через систему електронних платежів Національного банку України розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів. Крім того, відповідно до Положення, відомство проводить взаємні розрахунки між державним бюджетом та місцевими бюджетами. Воно веде базу даних про мережу розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, складає звітність про виконання державного, місцевих і зведеного бюджетів та подає її органам законодавчої і виконавчої влади, а також місцевим фінансовим органам.

Держказначейство також здійснює контроль за дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів вимог законодавства у сфері закупівель у частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів. Згідно з наділеними повноваженнями, Державна казначейська служба України здійснює попередній та поточний державний фінансовий контроль, що є особливою характерною ознакою контрольної діяльності цього органу та запобіжним заходом для бюджетних установ щодо можливих порушень.

Із запровадженням казначейського обслуговування місцевих бюджетів з'явилися нові суб'єкти фінансового контролю на місцевому рівні – територіальні органи Державної казначейської служби України. Свої контрольні повноваження ці органи здійснюють на етапі виконання місцевих бюджетів та складання звітності про їх виконання, переважно у вигляді поточного контролю.

Органи казначейства під час виконання доходної частини місцевих бюджетів контролюють правильність зарахування надходжень, правильність застосування нормативів розмежування доходів, установлених Бюджетним кодексом, законом про державний бюджет і рішеннями рад про місцеві бюджети. Казначейство контролює перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам на предмет відповідності запланованим обсягам.

Контрольна діяльність територіальних органів казначейства на етапі виконання видаткової частини місцевого бюджету розпочинається під час реєстрації кошторисів бюджетних установ та інших планових документів. Вони перевіряються на предмет відповідності показникам витягів з розпису місцевого бюджету. Метою такого контролю є недопущення відхилень обсягів основних фінансових документів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів від показників, передбачених у видатковій частині бюджету. Це дає змогу попередити перевищення видатків над затвердженими бюджетними призначеннями.

Казначейська модель обслуговування місцевих бюджетів передбачає здійснення контролю за відповідністю зобов'язань, які беруть розпорядники бюджетних коштів, показникам кошторисів. Необхідність такого контролю зумовлена певними об'єктивними чинниками. В умовах наявності в бюджетних установ повноважень на укладання угод та водночас неможливості застосування матеріальної відповідальності за їх невиконання (неможливо продати майно школи або оголосити її банкрутом) виникають ризики перекладання непогашених зобов'язань на бюджет. Тому названий вид контролю має вагоме значення. Однак слід зазначити, що механізми контролю

зобов'язань розпорядників коштів, які нині застосовуються, далеко не досконалі. З одного боку, вони суттєво ускладнюють процес здійснення видатків, з іншого – допускають можливість взяття зобов'язань в обсягах, які перевищують бюджетні асигнування. Відтак, очевидна необхідність радикального реформування порядку обліку зобов'язань розпорядників коштів місцевих бюджетів.

Контроль органів казначейства безпосередньо на етапі платежу (крім витрат, які здійснюються за рахунок власних надходжень) має забезпечити відповідність видатків умовам зареєстрованих зобов'язань і дотримання умов цільового призначення коштів, за рахунок яких вони здійснюються. При здійсненні видатків у частині власних надходжень бюджетних установ казначейський контроль має забезпечити їх відповідність напрямам, передбаченим затвердженим кошторисом.

Ще однією ділянкою контрольної діяльності органів казначейства є перевірка фінансової звітності розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів. Перевіряється відповідність даних звітності показникам бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів, який здійснюють органи казначейства; наявність логічного взаємозв'язку між окремими елементами фінансової звітності клієнтів казначейства.

Однак поєднання в Державній казначейській службі України витратних і доходних функцій прямо суперечить основному принципу державного фінансового контролю, що забороняє об'єднувати в одних руках збирання доходів і реалізацію контрольних функцій у сфері їх витрачання.

Наступним органом, до функцій якого належить здійснення державного фінансового контролю, є Державна фіскальна служба України. Вона об'єднала повноваження податкової та митної служб і, відповідно до покладених на неї завдань, контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів; здійснює контроль за дотриманням податкового і митного

законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на цей орган [161].

Діяльність органів Державної фіскальної служби України зорієнтована перш за все на забезпечення належного виконання доходної частини бюджетів. Об'єктами контролю є платники податків – юридичні (в тому числі бюджетні установи) та фізичні особи.

У сфері місцевих фінансів органи державної фіскальної служби виконують такі функції:

- здійснюють контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів до місцевих бюджетів;

- ведуть облік податків та інших обов'язкових платежів, які зараховуються до місцевих бюджетів, забезпечують правильність обчислення і своєчасність надходження цих податків та платежів;

- контролюють своєчасність подання платниками бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків та інших платежів, а також перевіряють правильність визначення об'єктів оподаткування й обчислення податкових платежів;

- забезпечують застосування та своєчасне стягнення до місцевих бюджетів сум фінансових санкцій, передбачених чинним законодавством за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів;

- проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків та інших обов'язкових платежів до місцевих бюджетів [222].

Крім того, об'єктами контролю органів Державної фіскальної служби виступають виконавчі комітети сільських та селищних рад. Вони перевіряються на предмет дотримання порядку прийняття й обліку податків,

інших платежів, отриманих від платників податків готівкою, своєчасності та повноти їх перерахування до бюджету.

Водночас, відсутність цілісних комплексних теорій і концепцій податкового контролю спричиняє відсутність системних наукових підходів, що визначають безпосередньо процедуру його проведення. Відсутність теоретичних розробок процедури податкового контролю породжує таку ж прогалину в нормативно-правовій базі, що регулює питання податкового адміністрування, і призводить до нестачі реальних механізмів реалізації чинного законодавства. Цей чинник є не лише однією з основних причин виникнення проблем у взаємовідносинах між державними органами і платниками податків, але й наявності корупційних діянь [220].

У законодавстві відсутні чітко сформульовані визначення податкового інституту, принципів податкового контролю, що ускладнює його практичне здійснення і зумовлює передумови для порушення прав і законних інтересів платників податків. Принципово не вирішеним у законодавчому плані залишається питання адміністрування найбільших платників податків (відсутнє їх тлумачення, порядок їх визначення, періодичність перегляду), тому цей досить важливий аспект податкового контролю регламентується підзаконними актами.

Податковий кодекс України регулює не всі використовувані податківцями методи податкового контролю. Проте не містить обмежень на використання таких з них, що можуть порушити права й інтереси платників податків і податкових агентів. Кодекс також не розкриває поняття камеральної (формальне, логічне й арифметичне дослідження документів, юридичний аналіз відображених у документах операцій, економіко-математичні методи та ін.) та виїзної податкових перевірок.

Високі податкові ризики пов'язані також з неоднозначним тлумаченням чинного податкового законодавства. Використовуючи роз'яснення державних органів, які містяться в довідкових системах і повинні знижувати податкові ризики, слід мати на увазі, що позиція контролюючих органів може змінитися;

можуть виникнути судові прецеденти, що інакше тлумачать чинне податкове законодавство; контролюючі органи можуть виходити з того, що їх роз'яснення не стосуються конкретного платника податків, щодо якого здійснюється податкова перевірка. Поряд з цим, одна з основних причин підвищення податкових ризиків – чимало з раніше розроблених схем оптимізації оподаткування стали розглядатися як незаконні.

Як бачимо, у діяльності Державної фіскальної служби наявні проблемні питання і, оскільки вона є фіскальним органом, то не контролює процес використання коштів. Навпаки, вона потребує контролю за своєю діяльністю, особливо пов'язаною із забезпеченням виконання доходної частини бюджету.

Важливу роль у здійсненні контрольних заходів на місцевому рівні відіграють органи місцевого самоврядування, зважаючи на такі чинники: по-перше, органи місцевого самоврядування є дієвим засобом суспільного самоконтролю; по-друге, саме тут концентрується нереалізований потенціал регіонів, який обов'язково необхідно розвивати; по-третє, органи місцевого самоврядування є суб'єктами управління фінансовими ресурсами та майном відповідних територій.

Щодо головних завдань фінансового контролю місцевих бюджетів, що здійснюють органи місцевого самоврядування, то їх можна визначити так:

- перевірка законності й ефективності використання фінансових ресурсів держави, сконцентрованих у місцевих бюджетах;
- моніторинг дотримання фінансової безпеки держави і, передусім, стійкості бюджетної системи;
- встановлення доцільності й раціональності використання фінансових ресурсів, зосереджених на відповідній території;
- виявлення достовірності та повноти надходжень до місцевих бюджетів усіх рівнів, а також цільових і позабюджетних фондів.

Місцеві фінансові органи організують складання проектів місцевих бюджетів. Контрольна діяльність цих органів спрямовується, перш за все, на перевірку поданих головними розпорядниками коштів бюджетних запитів. За

її результатами вони формують висновки про доцільність включення бюджетних запитів до проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд відповідної місцевої держадміністрації.

На стадії виконання місцевих бюджетів місцеві фінансові органи здійснюють контроль за відповідністю бюджетного розпису показникам затвердженого місцевого бюджету.

Організуючи виконання місцевих бюджетів, фінансові органи контролюють як доходну, так і видаткову його частини. Здійснюючи моніторинг доходів, вони повинні своєчасно виявляти відхилення фактичних надходжень від запланованих та вживати відповідні заходи. Якщо за результатами квартального звіту виявиться, що загальний фонд бюджету недоотримує більше ніж 15 % надходжень, фінансовий орган повинен підготувати зміни до бюджету, які передбачатимуть адекватне зменшення видаткової частини бюджету.

Місцеві фінансові органи здійснюють попередній та поточний контроль при розподілі коштів місцевого бюджету між головними розпорядниками бюджетних коштів. У такому разі метою контролю є забезпечення відповідності виділених коштів затвердженому розпису бюджету. Крім того, фінансові органи можуть з'ясовувати питання законності, ефективності, раціональності бюджетних видатків. Фахівці фінансових органів можуть залучатися до проведення ревізій та перевірок установ, підприємств, організацій, які отримують кошти з місцевих бюджетів.

Місцеві фінансові органи беруть участь у підготовці звіту про виконання місцевого бюджету. Для цього вони аналізують звітні дані, отримані від органів Державного казначейства, виявляють відхилення і неточності та вживають заходи щодо їх усунення.

Важлива роль у здійсненні фінансового контролю на місцевому рівні належить також місцевим державним адміністраціям. Згідно із Законом «Про місцеві державні адміністрації», вони здійснюють на відповідних територіях контроль за станом фінансової дисципліни, обліку та звітності, виконанням

державних контрактів і зобов'язань перед бюджетом, належним і своєчасним відшкодуванням збитків, заподіяних державі. Ці органи державного управління наділені повноваженнями здійснювати наступний контроль за відповідністю бюджетному законодавству України показників місцевих бюджетів нижчого рівня. Осільки місцеві державні адміністрації є головними розпорядниками бюджетних коштів, вони, відповідно до норм Бюджетного кодексу України, відповідають за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю як у відповідних державних адміністраціях, так і у підвідомчих установах.

Затверджені радами рішення про місцеві бюджети підлягають контролю з боку місцевих державних адміністрацій. Наступного дня після їх підписання ці рішення повинні бути надіслані до місцевої державної адміністрації вищого рівня. Обласні та міські державні адміністрації уповноважені здійснювати контроль відповідно за районними і міськими (міст обласного значення) бюджетами та районними бюджетами в містах загальнодержавного значення. Районні державні адміністрації наділені контрольними повноваженнями стосовно міських (міст районного значення), сільських, селищних та їх об'єднань бюджетів.

Органи виконавчої влади наділені правами призупиняти дію ухваленого місцевою радою рішення про бюджет у разі порушення вимог Бюджетного кодексу та закону про державний бюджет щодо формування відповідного бюджету в частині державних делегованих повноважень.

Однак і на цьому рівні здійснення державного фінансового контролю існує низка недоліків і проблем. Найважливішою причиною недосконалої системи контролю місцевих фінансів є недосконале законодавство, оскільки відсутній єдиний базовий закон, який би чітко регламентував відносини об'єктів та суб'єктів контролю як на державному, так і на місцевому рівнях.

У Законі України «Про місцеве самоврядування» визначено, що державний фінансовий контроль за діяльністю органів і посадових осіб місцевого самоврядування може здійснюватися лише на підставі, в межах

повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією України та законами України, і не повинен призводити до втручання органів державної влади чи їх посадових осіб у здійснення органами місцевого самоврядування наданим їм власних повноважень [159].

Разом з тим, в урядовій Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю органи місцевого самоврядування віднесені до державного сектора. А Закон України «Про місцеве самоврядування» жодним чином не відносить функції та повноваження місцевого самоврядування до державного сектора. Все це дає підстави говорити про розбалансованість законодавчої бази та невідповідність нормативно-правових актів стосовно діяльності інституцій державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівнях.

Наступна проблема полягає в тому, що сьогодні державний фінансовий контроль, як урядовий, так і парламентський, не поширюється на доходи місцевих бюджетів України. Наші державні службовці чомусь спрощують призначення державного фінансового контролю, зводячи його тільки до контролю використання бюджетних коштів.

Ще одна проблема пов'язана з відсутністю системності контролю. Розділяємо думку провідних науковців про те, що у процесі переходу до ринкових відносин дедалі важливішу роль відіграє попередній (превентивний) фінансовий контроль. Він здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень із фінансових питань, у тому числі на стадії розробки та ухвалення законів і актів органів місцевої влади та місцевого самоврядування у сфері фінансової діяльності, насамперед бюджетів на поточні роки [25].

Державний фінансовий контроль на місцевому рівні повинен мати постійний характер та бути спрямований не тільки на виявлення порушень та покарання винних осіб, а й на попередження порушень бюджетної дисципліни та запобігання зловживанням у цій сфері [144].

Отже, здійснивши порівняльну характеристику особливостей державного фінансового контролю суб'єктами контролю, можна з

упевненістю стверджувати, що сучасна організація державного фінансового контролю в Україні незадовільна, що зумовлено негативним впливом численних об'єктивних і суб'єктивних чинників і, в свою чергу, спричиняє:

- роздрібленість та дублювання функцій різних контролюючих органів, що знижує дієвість державного фінансового контролю;

- недостатню співпрацю органів державного фінансового контролю та координацію їх дій;

- превалювання в діяльності контролюючих органів наступного контролю, що негативно позначається на оперативності державного фінансового контролю, своєчасному реагуванні на його результати;

- невиконання органами державного фінансового контролю аналітичної, правоохоронної і антикорупційної функцій, що зумовлює недостатній рівень його транспарентності;

- нерозвиненість державного фінансового контролю доходної частини державного і місцевих бюджетів;

- неповне дотримання на практиці таких принципів організації контрольної діяльності, як єдність і централізація, повнота і дієвість, правочинність і превентивність, незалежність від органів державної влади і місцевого самоврядування;

- перевірку з року в рік тих самих одержувачів бюджетних коштів, які отримують найбільші обсяги фінансування, оскільки головним критерієм ефективності діяльності органів державного фінансового контролю є сума виявлених фінансових порушень, а не їх вчасне попередження і недопущення;

- відсутність єдиної методологічної бази та технології здійснення державного фінансового контролю, а також чітких механізмів відшкодування державних коштів і власності, у використанні яких допущені фінансові порушення;

- недостатнє використання своїх повноважень територіальними структурними підрозділами державних контролюючих органів (насамперед Рахункової палати України та Державної фінансової інспекції);

- концентрацію уваги державних контролерів головним чином на виявленні фактів порушень, а не причин їх виникнення тощо.

Наведені недоліки порівняльних особливостей здійснення державного фінансового контролю його інституціями потребують подальших досліджень та подальшого розвитку.

2.2. Аналіз здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів

З огляду на актуальність і важливість контролю за виконанням бюджетів усіх рівнів, а також на складність проведення контрольних заходів і пріоритетні завдання державного фінансового контролю, доцільно узагальнити сучасний досвід організації та здійснення контрольних заходів виконання місцевих бюджетів з метою подальшого вдосконалення методології державного фінансового контролю.

Особливість здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні – те, що суб'єктом такого контролю є держава, яка здійснює його за централізованою організаційною побудовою. Це зумовлюється унітарним державним устроєм України, тоді як при федеративному державному устрої суб'єктами контролю місцевих бюджетів, як правило, виступають регіональні представники місцевої влади (суб'єкти федерації).

У нашій країні кількість місцевих бюджетів чи не найбільша в Європі: за даними Міністерства фінансів України на кінець 2015 року в Україні налічувалося 10838 місцевих бюджетів [104] (без місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та території АТО). Згідно із законодавством, місцевими бюджетами є обласні, районні, міські, селищні, сільські бюджети та бюджети об'єднаних територіальних громад, що створюються відповідно до закону та перспективного плану формування територій громад. За кількістю місцевих бюджетів серед Європейських країн

Україна поступається лише Франції, де налічується 36 118 місцевих бюджетів [176].

Значна кількість місцевих бюджетів в Україні, тенденції зростання обсягів та зміни структури місцевих фінансів відповідно, а також уведення в практику фінансової децентралізації вимагають перегляду підходів до організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів за їх формуванням та виконанням.

Згідно із законодавством, функція контролю за використанням коштів місцевих бюджетів покладена на Міністерство фінансів України, Державну фінансову інспекцію, органи Державної казначейської служби України, місцеві державні адміністрації. На практиці такий контроль здійснює Державна фінансова інспекція та, частково, Державна казначейська служба України, яка виконує виключно функцію поточного документального контролю.

Поряд із ревізіями та перевітками бюджетів широкого застосування набула така форма контролю виконання місцевих бюджетів, як державний фінансовий аудит. Особливо актуальною вона стала після набрання чинності Бюджетного кодексу України, у статті 113 якого, серед повноважень органів Державної фінансової інспекції, передбачений контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів. З метою запровадження контролю за ефективним виконанням місцевих бюджетів постановою Кабінету Міністрів України від 12 05. 2007 р. № 698 затверджено Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів [150].

Як ми згадували в першому розділі, державний аудит виконання місцевих бюджетів (аудит виконання бюджету) – це форма державного фінансового контролю, спрямована на виявлення причин, що перешкоджають ефективному формуванню та виконанню місцевих бюджетів, а також розробка

пропозицій щодо усунення таких причин. Відповідно, об'єктами державного аудиту виконання бюджету є місцеві бюджети.

Аудит проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Основні завдання державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів такі:

- оцінка стану формування і рівня виконання місцевих бюджетів;
- виявлення причин, які негативно впливають на виконання місцевого бюджету;
- окреслення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним і комунальним майном, у т. ч. можливості збільшення обсягів доходів бюджету.

Здійснюючи аудит виконання бюджету, аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні давати змогу отримати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні гіпотези та висновки, зокрема:

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій щодо досліджуваного бюджету;
- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів, у т. ч. державного фінансового аудиту виконання програм, що фінансують з досліджуваного бюджету;
- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетного процесу та громадян з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);
- отримання інформації від юридичних осіб.

У процесі аудиту виконання бюджету збирають дані від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій щодо чинників, які впливають на формування доходів місцевого бюджету, використання бюджетних коштів, державного і комунального майна. Збирання даних в органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій здійснюють шляхом направлення запитів на їх адресу, а в учасників бюджетного процесу – також за місцем їх безпосереднього знаходження.

Практика подальшого державного фінансового контролю, яку на рівні місцевих бюджетів реалізує Державна фінансова інспекція України, засвідчує наявність системних порушень і проблем у виконанні місцевих бюджетів та, зокрема, у використанні коштів. Так, типовими порушеннями при виконанні місцевих бюджетів, які виявлені державними контролерами, були:

- планування та здійснення видатків, не віднесених, відповідно до вимог статей 88, 89 та 90 Бюджетного кодексу України, до видатків, що здійснюються з місцевих бюджетів відповідного рівня, а також проведення впродовж бюджетного періоду видатків на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів;

- недотримання вимог бюджетної класифікації, здійснення видатків, сутність яких не відповідає напрямам, визначеним законодавством, меті, на виконання якої ці кошти виділяються розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів;

- порушення норм бюджетного законодавства щодо зарахування окремих доходів до місцевих бюджетів відповідного рівня;

- недотримання вимог законодавства в частині формування та використання коштів резервного фонду місцевих бюджетів;

- затвердження в кошторисах установ видатків, не передбачених законодавством та не підтверджених відповідними розрахунками;

- порушення законодавства з питань закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти;

- недотримання законодавства з питань оплати праці;
- завищення вартості та обсягів виконаних робіт із будівництва, реконструкції та капітального ремонту, інших послуг;
- заниження в обліку вартості активів унаслідок неоприбуткування земельних ділянок, будівель, споруд, матеріальних цінностей

З метою виявлення основних тенденцій щодо функціонування механізму державного фінансового контролю на рівні місцевих бюджетів в Україні, аналіз його стану та результативності пропонуємо здійснювати за такими напрямками:

- оцінка бюджетних правопорушень на стадії планування місцевих бюджетів за доходами та видатками;
- аналіз виявлених порушень під час формування та використання міжбюджетних трансфертів, наданих місцевим бюджетам;
- аналіз кількості перевірених об'єктів та обсяг виявлених порушень органами Державної фінансової інспекції України;
- оцінка використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів і динаміки виявлених контролюючими органами правопорушень;
- аналіз структури виявлених фінансових порушень у використанні коштів місцевих бюджетів.

Для ефективного управління коштами місцевих бюджетів фінансовими органами, органами фіскальної служби та органами державного казначейства як на регіональному, так і на центральному рівнях проводиться аналіз виконання прогностичних показників надходжень доходів та здійснених видатків бюджетів. Аналіз дає змогу своєчасно відкоригувати допущені при плануванні бюджету похибки поточного бюджету та закласти реальну базу для бюджету наступного періоду.

При дослідженні проблем у виконанні доходної частини місцевих бюджетів та доведенні причин їх наявності контролюючі органи:

- досліджують відповідність затверджених та уточнених показників бюджету розрахунковим показникам Міністерства фінансів України,

прогнозним показникам органів Державної фіскальної служби (загалом, в розрізі видів надходжень), обґрунтованість відхилень та їх вплив на стан виконання надходжень місцевих бюджетів;

- визначають можливі причини невиконання (значного перевиконання) затверджених та уточнених обсягів окремих видів надходжень (такими причинами можуть бути: необґрунтоване завищення показників, непроведення перегляду затверджених показників, зміни в законодавстві тощо);

- визначають, чи правильно сформовано склад доходів місцевого бюджету, тобто чи не включали до доходів бюджету надходження, що належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав.

Слід зазначити, що вже на стадії планування бюджетних показників простежуються проблеми, зокрема причинами бюджетних порушень були диспропорції, що виникали між доведеними прогнозними показниками Міністерства фінансів України і показниками місцевих фінансових органів. Розбіжності у розрахунках прогнозних показників доведених Міністерством фінансів України та місцевих фінансових органів щодо доходів та видатків місцевих бюджетів виникають щорічно. Так, за даними Державної казначейської служби України, відхилення у розрахункових показниках надходжень до місцевих бюджетів наведено у табл. 2.1.

Як видно з даних табл. 2.1. планування надходжень доходів до місцевих бюджетів зростало з 2010 року по 2013 рік, а з 2013 по 2015 роки зменшувалось. Але розрахункові показники планування доходів місцевих бюджетів значно відрізняються від розрахункових показників Міністерства фінансів України (МФУ). Найменша сума відхилення розрахункових показників місцевими фінансовими органами спостерігається у 2014 році – лише на 1940,1 млн. грн. більше, ніж розраховано МФУ, а найбільша у 2013 – 9342,1 млн. грн. у сторону збільшення від показників МФУ та у 2015 році на 10023,6 млн. грн. у сторону зменшення від показників МФУ.

Таблиця 2.1

Надходження доходів до місцевих бюджетів України (без урахування міжбюджетних трансфертів) за 2010 – 2015 рр. (млн. грн.)

Роки	Фактичні дані попереднього року	Розрахункові показники МФУ	Затверджено місцевими радами	Фактичні дані звітнього року	Виконання розрахункових показників МФУ, %	Виконання планів затверджених місцевими радами, %
2010	71028,6	74431,7	83525,4	80515,8	108,2	96,4
2011	80515,8	81043,7	85422,6	86456,6	106,7	101,2
2012	86456,6	92566,3	97405,8	100813,8	108,9	103,5
2013	100813,8	103141,4	112483,5	105171,1	102,0	93,5
2014	105171,1	109284,8	111224,9	101087,6	92,5	90,9
2015	101087,6	108458,3	98434,7	120461,7	111,1	122,4

Джерело: складено автором на основі [33-37].

Немає відповідності й точності між затвердженими показниками та фактичними, що свідчить про нестабільність планування надходжень до місцевого бюджету (рис. 2.5). Виконання планів затверджених місцевими радами, відповідно до фактичних даних спостерігається лише у 2011, 2012 та 2015 роках, а у 2010, 2013 та 2014 роках простежується недовиконання планових показників на 3,6%, 6,5% та 9,1% відповідно.

При дослідженні проблем у виконанні видаткової частини місцевих бюджетів та доведенні причин їх наявності контролюючі органи:

- проводять аналіз формування показників місцевого бюджету, у т. ч. в бюджетних галузях за кодами економічної класифікації видатків бюджету, на заходи, що не передбачені розрахунковими показниками Міністерства фінансів України, на предмет відповідності виділених асигнувань потребам;
- аналізують обґрунтованість висновків при внесенні змін до бюджету відповідно до законодавства;
- здійснюють аналіз пропорційності забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету, стан погашення наданих

кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервного фонду. На прикладі конкретних головних розпорядників бюджетних коштів аналізують критерії розподілу та забезпеченості різних установ у межах галузі бюджетними ресурсами, пропорційності розподілу коштів між установами;

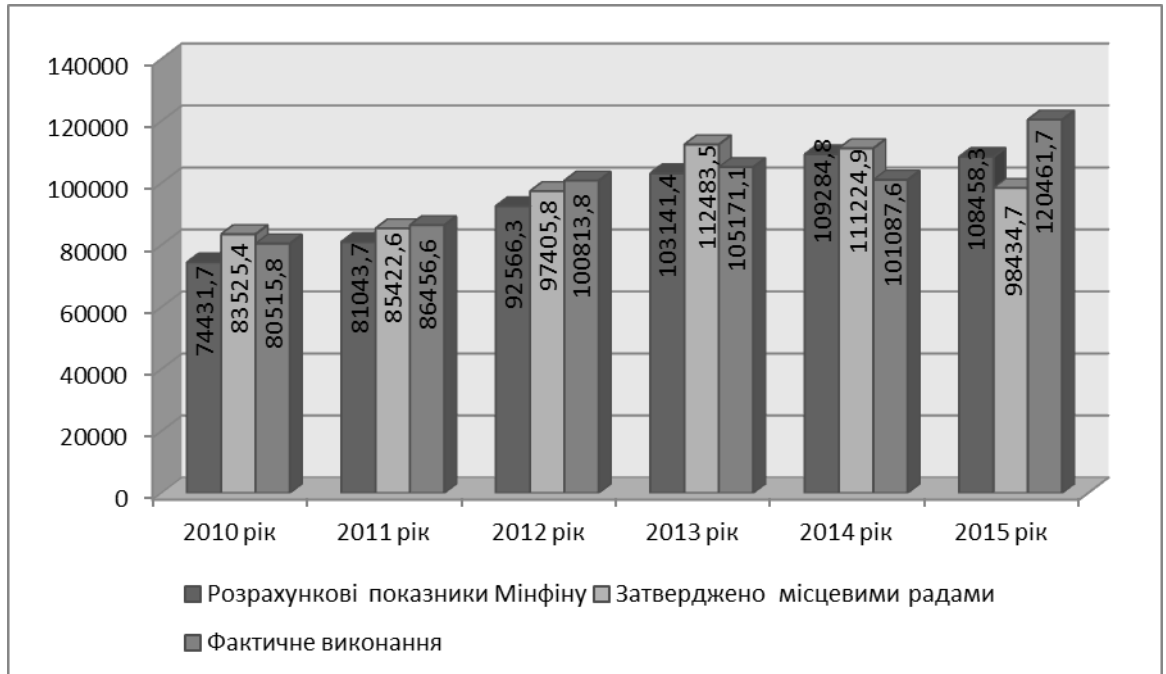


Рис. 2.5. Динаміка прогнозних та затверджених показників доходів місцевих бюджетів України за 2010 – 2015 рр. (млн. грн.)

- визначають, чи існувала можливість спрямування видатків спеціального фонду бюджету на покриття зобов'язань, узятих за загальним фондом бюджету, чи здійснювали таке спрямування;

- досліджують причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та аналізують напрями їх використання в наступному бюджетному році;

- аналізують стан дебіторської та кредиторської заборгованостей бюджетних установ, у т. ч. і небюджетної, в розрізі головних розпорядників бюджетних коштів та кодів економічної класифікації видатків бюджету, стан претензійної роботи щодо зменшення обсягів дебіторської заборгованості, наявність випадків її списання;

- здійснюють аналіз потреби та стану надходження дотацій та субвенцій з державного бюджету, надання та погашення короткотермінових позичок,

надання дотацій і субвенцій місцевим бюджетам нижчих рівнів, стану взаємних розрахунків з бюджетами нижчого рівня;

- проаналізують доцільність надання коштів на кредитування підприємницької діяльності та інші непершочергові видатки;
- розглядають питання вдосконалення мережі бюджетних установ, які забезпечують надання основних соціальних послуг;
- досліджують інші питання, що впливають на ефективність використання бюджетних коштів.

Аналогічна ситуація спостерігається і при плануванні та виконанні видаткової частини місцевих бюджетів (табл. 2.2). відповідно до прогнозних та розрахункових показників Міністерства фінансів України.

Таблиця 2.2

Динаміка видатків місцевих бюджетів України (без урахування коштів, що передаються з місцевих бюджетів до Державного бюджету)
за 2010 – 2015 рр. (млн. грн.)

Роки	Фактичні дані попереднього року	Розрахункові показники МФУ	Затверджено місцевими радами	Фактичні дані звітнього року	Виконання розрахункових показників МФУ, %	Виконання планів затверджених місцевими радами, %
2010	71028,6	74431,7	83525,4	80515,8	108,2	96,4
2011	80515,8	163532,8	186613,2	178070,5	108,9	95,4
2012	178070,5	193702,7	234508,9	221232,8	114,2	94,3
2013	100813,8	103141,4	112483,5	218236,1	109,1	94,0
2014	218236,1	234905,9	264853,4	223496,7	95,1	84,4
2015	223496,7	260277,0	294447,4	276925,2	106,4	94,0

Джерело: складено автором на основі [33-37].

Як можна побачити по видатковій частині, за аналізований період спостерігається невиконання планів, затверджених місцевими радами, в середньому на 6,0%, але відбувається перевиконання розрахункових показників Мінфіну з 2010 року по 2013 рік та в 2015 році, лише у 2014 році було недовиконання плану на 4,9%.

Динаміку відхилень виконання видаткової частини місцевих бюджетів відобразимо на рис. 2.6. Як бачимо у 2015 році спостерігалось фактичне перевиконання показників видатків місцевих бюджетів від розрахункових показників Міністерства фінансів України на 6,4% та недовиконання на 6,0% планів затверджених місцевими радами, а у 2014 році відбулося недовиконання видаткової частини місцевих бюджетів на 11409,2 млн. грн. від показників, розрахованих Міністерством фінансів України, та на 29947,5 млн. грн. від показників, затверджених місцевими радами.

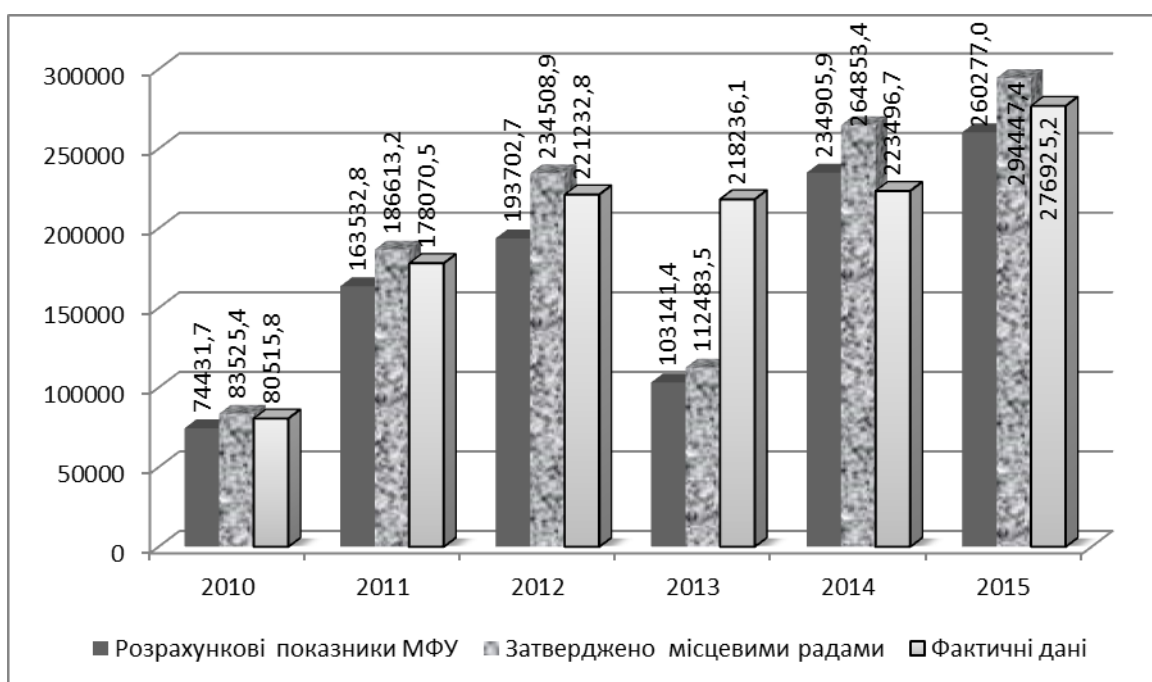


Рис. 2.6. Динаміка прогнозних та затверджених показників видатків місцевих бюджетів України за 2010 – 2015 рр. (млн. грн.)

У 2013 році, навпаки, відбулося значне перевиконання прогнозованих і затверджених показників видатків місцевих бюджетів майже у 2 рази. Відповідно, за результатами перевірок органами Державної фінансової інспекції, у 2013 році виявлено фінансових порушень на суму 936,84 млн. грн. (табл. 2.3), що складає 42,93% від загальної суми виконання місцевих бюджетів за видатками.

Заслуговує уваги також дослідження формування та використання міжбюджетних трансфертів, наданих місцевим бюджетам (табл. 2.3). Результати аналізу у 2010-2015 роках засвідчили, що найбільшу суму трансфертів було перераховано у 2015 році – 173980,0 млн. грн., що на 2423,8 млн грн. менше запланованої. Загалом протягом досліджуваного періоду спостерігалось недовиконання плану. Так, з 2010 року по 2014 рік недовиконання коливалось від 1,7 в.п. до 5,1 в.п., а у 2015 році недовиконання плану надання міжбюджетних трансфертів склало 1,4 в.п.

Таблиця 2.3

Динаміка міжбюджетних трансфертів, що надійшли з державного бюджету до місцевих бюджетів за 2010 – 2015 рр. (млн. грн.)

Роки	План, млн. грн.	Факт, млн. грн.	Відхилення факту від плану, млн.грн.	Виконання плану, %	Частка трансфертів у доходах місцевих бюджетів, %
2010	81324,9	77766,2	-3558,7	95,6	49,1
2011	96516,3	94875,0	-1641,3	98,3	52,3
2012	128425,3	124459,6	-3965,7	96,9	55,2
2013	121965,6	115848,3	-6117,3	95,0	52,4
2014	137588,4	130600,7	-6987,7	94,9	56,4
2015	176403,8	173980,0	-2423,8	98,6	59,1

Джерело: складено автором на основі [33-37].

Причинами цього у 2015 році стала нова модель міжбюджетних відносин, запроваджена змінами до Бюджетного кодексу України, прийнятими законом від 28 грудня 2014 року №79-VIII.

Головною відмінністю нової системи вирівнювання було скасування дотації вирівнювання (вилучення) і запровадження базової (реверсної) дотації, а також освітньої субвенції, субвенції на підготовку робітничих кадрів, медичної субвенції, субвенції на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру. Цими змінами впроваджено механізм, за якого держава шляхом надання спеціальних трансфертів (субвенцій) повністю бере на себе відповідальність щодо

фінансового забезпечення поточних видатків установ медичної та освітньої сфери, що належать до повноважень місцевих бюджетів і складають значний обсяг у їх видатках.

З урахуванням зазначених змін частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів у 2015 році зросла на 2,7% і становила 59,1% (рис. 2.7). При цьому практично всі трансферти, що надійшли з державного бюджету, спрямовувалися на соціально-культурну сферу.

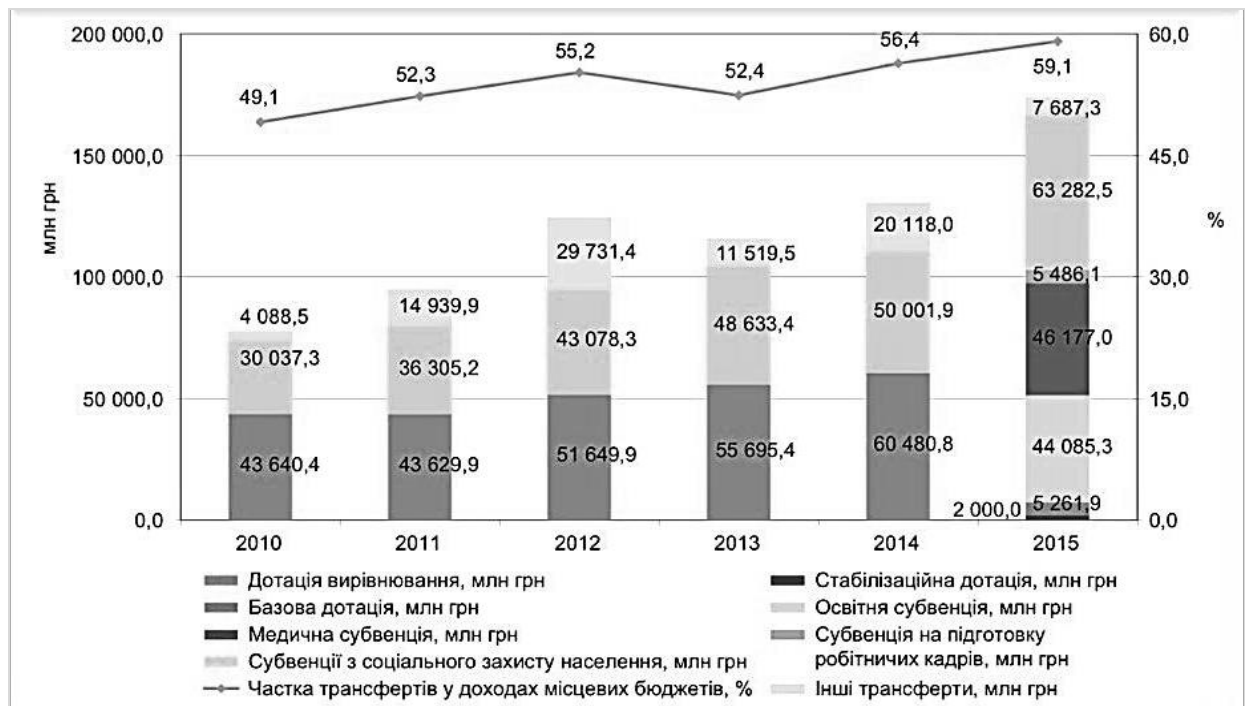


Рис. 2.7. Динаміка перерахування трансфертів, що передаються з державного бюджету до місцевих бюджетів за 2010-2015 рр. [33-37]

Нормативно-правове забезпечення управління міжбюджетними трансфертами було нестійким протягом досліджуваного періоду, що знижувало рівень обґрунтованості планування таких ресурсів.

У 2014 році відбулися зміни в контрольній діяльності Державної фінансової інспекції. Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [160] та Положення про Державну фінансову інспекцію України [149], одним з основних завдань Держфінінспекції з 2014 року є здійснення контролю за достовірністю та

правильністю визначення потреби в бюджетних коштах, їх ефективним використанням.

Зокрема, в ході здійснення державного фінансового контролю встановлюються факти завищення потреби в бюджетних коштах, проведення за рахунок бюджетних коштів видатків, які Бюджетним кодексом та Законом про Державний бюджет віднесено до бюджетів іншого рівня (без передачі відповідних повноважень), проведення фінансування без затверджених кошторисів тощо. Здійснення таких операцій призводить до зайвого виділення коштів із бюджетів усіх рівнів та, як наслідок, спричиняє значні втрати бюджету.

Загалом протягом 2014 - 2015 років структурними та територіальними підрозділами Держфінінспекції України під час здійснення контрольних заходів встановлено факти порушення законодавства з проведенням операцій по виділенню бюджетних коштів на суму понад 982,6 млн. грн. у 2014 році, з якої по порушеннях з коштами державного бюджету – більше ніж 931 млн. грн., з коштами місцевих бюджетів – понад 51,5 млн. грн. (додаток Д). У 2015 році під час ревізій та перевірок встановлено факти проведення з порушенням законодавства операцій по виділенню бюджетних коштів на суму 176,9 млн. грн., що на 805,7 млн. грн. менше, ніж у попередньому році, з якої по порушеннях з коштами державного бюджету – на 133,3 млн. грн., з коштами місцевих бюджетів – понад 43,5 млн. грн.

Отже, за результатами державного фінансового контролю у бюджетній сфері можна виокремити такі види порушень при виділенні бюджетних коштів:

- 1) зайве виділення дотацій з бюджету через завищення розрахунків;
- 2) здійснення з місцевих бюджетів видатків, які віднесено до державного бюджету;
- 3) здійснення з місцевих бюджетів видатків, які належать до видатків місцевих бюджетів іншого рівня;
- 4) зайве виділення коштів одержувачам;

- 5) завищення потреби в бюджетних коштах;
- 6) завищення розрахунків для отримання дотацій та відшкодувань з бюджету;
- 7) завищення в кошторисі потреби в бюджетних коштах.

Спираючись на статистичні та аналітичні дані щорічних звітів Державної фінансової інспекції, також слід відмітити негативну динаміку зростання фінансових правопорушень та економічних злочинів з ресурсами місцевих бюджетів. Підтвердженням цього є статистичні дані, що ілюструють обсяги та динаміку проведених контрольних заходів, виявлених та усунутих порушень (див. табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка кількості перевірених та обсягів виявлених та усунутих порушень за 2010-2015 рр.

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Кількість контрольних заходів	14333	12473	8938	5980	21334	3612
Виявлено порушень, млрд грн	3,26	3,89	2,91	2,41	4,42	3,08
Усунуто порушень, млн. грн	1059,8	7537,1	1195,9	1084,1	737,3	549,1

Джерело: складено автором на основі звітності Державної фінансової інспекції України.

Аналіз наведених у табл. 2.4 даних засвідчує тенденцію до зменшення загальної величини перевірених установ і організацій (від 14333 установ у 2010 році до 3612 установ у 2015 р., тобто відбулось зменшення у 3,9 разу), що пов'язано зі стрімкими процесами роздержавлення власності.

Незважаючи на зменшення кількості перевірених об'єктів, обсяг виявлених незаконних і нецільових втрат, нестач грошових коштів та порушень коливається в межах від 2,41 млрд. грн. до 4,42 млрд. грн. За

аналізований період при зменшенні кількості контрольних заходів можна побачити лише незначне коливання обсягу правопорушень. Так, найбільша кількість виявлених порушень була у 2014 році (4,42 млрд. грн.) при найбільшій кількості контрольних заходів за аналізований період (21334), з них відшкодовано і поновлено втрат лише на 1084,1 млн. грн. Найбільше усунуто порушень у 2011 році на суму 7537,1 млн. грн. з 3,89 млрд. грн. виявлених. У 2015 році проведено 3612 контрольних заходів, при яких виявлено втрат фінансових та матеріальних ресурсів на суму 3,08 млрд. грн., що більше ніж у 2012-2013 роках, але менше, ніж у 2014 році, на 1,34 млрд. грн та усунуто на суму 549,1 млн. грн.

Це свідчить про стійке порушення фінансової дисципліни на рівні бюджетних установ та організацій. Проте ця динаміка повністю не розкриває суть проблеми, оскільки, згідно з чинним законодавством, підконтрольні органам Державної фінансової інспекції об'єкти – міністерства, державні фонди, бюджетні установи тощо, а на розпорядників бюджетних коштів, статусом вищих від міністерств, компетенція Державної фінансової інспекції не поширюється, а це, зокрема, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України, Рахункова палата, Верховний суд України, Служба безпеки України та інші органи. Органи Державної фінансової інспекції можуть здійснювати перевірки таких об'єктів лише за їх ініціативою.

Тому вважаємо необхідним детально проаналізувати дані звітів Державної фінансової інспекції України. У ході проведення контрольно-аналітичних та експертних заходів виявлено, відповідно до статей 116 і 119 чинного у 2015 році Бюджетного кодексу України, недоотриманих фінансових ресурсів і проведення витрат із порушенням законодавства України (нецільових та незаконних витрат державних ресурсів і недостач), а також недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету (рис. 2.8). Дані дозволяють зробити висновок, що за аналізований період обсяг виявлених Держфінінспекцією фінансових правопорушень зріс на 1165,1 млн. грн., тобто майже у 1,5 разу з 2010 по 2014 роки. Значний «стрибок» збільшення обсягу

виявлених правопорушень спостерігається у 2014 році, величина якого склала 4424,43 млн. грн., що на 2011,29 млн. грн. (83,35%) більше, ніж у 2013 році. У 2015 році зафіксовано зменшення суми виявлених порушень порівняно з 2014 роком на 1344,37 млн. грн.

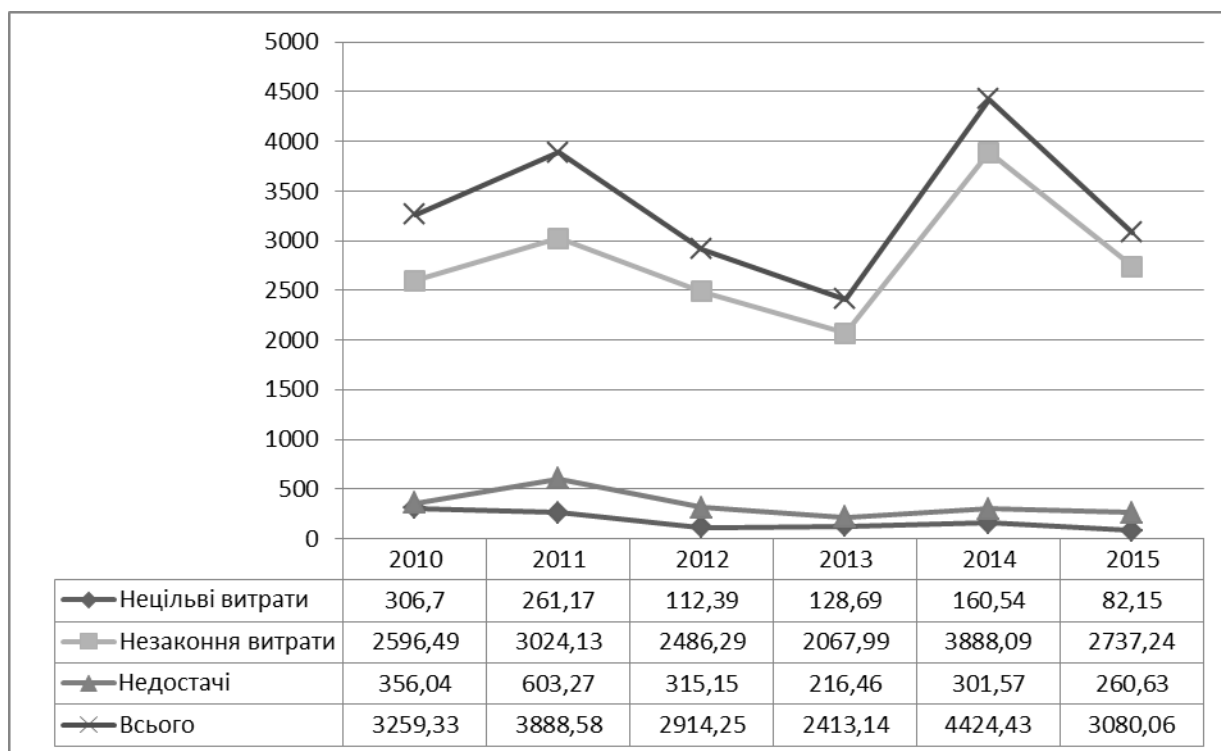


Рис 2.8. Обсяги виявлених фінансових порушень, незаконних та нецільових витрат державних ресурсів у 2010-2015 рр., млн. грн

Джерело: складено автором на основі звітності Державної фінансової інспекції України.

Згідно з даними рис. 2.8 протягом аналізованого бачимо стійку тенденцію до зростання кількості правопорушень незаконних витрат державних ресурсів (у 2014 році порівняно з 2010 роком кількість злочинів зросла на 1291,6 млн. грн.), обсяг яких в 2014 р. склав 3888,09 млн. грн. За аналізований період також спостерігається незначне зменшення обсягів правопорушень, пов'язаних з недостачами та нецільовими витратами державних ресурсів. Так, протягом 2010-2015 рр. обсяг недостач зменшився на 95,41 млн. грн., у 2015 році цей показник склав 260,63 млн. грн., що майже на

26% менше, ніж у 2010 році. Що стосується правопорушень, пов'язаних з нецільовим використання бюджетних коштів, то їх обсяг з 2010 року по 2015 рік зменшився на 224,55 млн. грн. у 2015 році обсяг цих правопорушень склав 82,15 млн. грн., що майже на 73% менше, ніж у 2010 році.

Зростання обсягів порушень, зменшення кількості контрольних заходів свідчить не тільки про необхідність посилення контролю, а й вказує на те, що функціонування механізму державного фінансового контролю неефективне і недієве, що спричиняє зростання фінансових злочинів при використанні державних коштів. Відповідно, в межах аналізу структури виявлених порушень у формуванні та використанні державного бюджету розглянемо структуру виявлених фінансових порушень органами Державної фінансової інспекції на місцевому рівні (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Динаміка структури виявлених порушень у використанні коштів
місцевих бюджетів України за 2010–2015 рр.

Роки	Недоотримані фін. ресурси		Незаконні витрати		Нецільові витрати		Недостачі		Всього	
	млн. грн.	частка, %	млн. грн.	частка, %	млн. грн.	частка, %	млн. грн.	частка, %	млн. грн.	частка, %
2010 рік	419,62	41,9	409,43	40,8	172,36	17,2	0,214	0,1	1001,62	100
2011 рік	625,66	50,9	460,66	37,5	142,01	11,5	0,458	0,1	1228,79	100
2012 рік	167,95	32,0	293,28	55,8	63,34	12,1	0,145	0,1	524,72	100
2013 рік	363,84	38,8	466,69	49,8	106,21	11,3	0,099	0,1	936,84	100
2014 рік	190,16	33,5	315,17	55,5	62,11	10,9	0,037	0,1	567,39	100
2015 рік	404,80	55,4	277,02	37,9	47,66	6,5	1,32	0,2	730,80	100

Джерело: складено автором на основі звітності Державної фінансової інспекції України.

Аналізуючи табл. 2.5., констатуємо, що динаміка виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів має тенденцію до збільшення. Так, у 2015 році було виявлено фінансових порушень, що призвели до втрати коштів

місцевих бюджетів, на суму 730,8 млн. грн., що майже у 1,5 разу більше, ніж у 2014 році. Це свідчить про зниження ефективності державного фінансового контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів. Збільшення фінансових порушень у 2015 році відбулося за рахунок значного недоотримання фінансових ресурсів місцевими бюджетами порівняно з попереднім 2014 роком на 214,64 млн. грн. Збільшилася також сума недостач фінансових ресурсів місцевими бюджетами – з 0,214 млн. грн. до 1,32 млн. грн. за аналізований період.

Порівнюючи структуру загальної суми виявлених порушень органами Державної фінансової інспекції щодо втрат фінансових ресурсів з порушеннями у використанні коштів місцевих бюджетів (табл. 2.6), можна констатувати, що загалом у динаміці структури виявлених порушень переважають порушення з незаконних витрат фінансових ресурсів, на рівні місцевих бюджетів переважають порушення з недоотримання фінансових ресурсів, а саме:

- найбільша частка недоотриманих фінансових ресурсів місцевих бюджетів була у 2015 році (55,4%), що на 21,9 в.п. більше, ніж у 2014 році і на 35,4 в.п. більше, ніж у загальній сумі виявлених порушень; на величину частки недоотриманих фінансових ресурсів місцевих бюджетів значний вплив мали незаконні їх витрати у 2014 році, частка яких склала 55,5%;

- незаконні витрати фінансових ресурсів у загальній сумі виявлених порушень у 2015 році склали 70,7%, що лише на 3,2 в.п. менше, ніж у 2010 році (73,9%), та на 19,4 в.п. більше, ніж у 2014 році;

- нецільові витрати фінансових ресурсів більшу частку мають на рівні місцевих бюджетів і протягом досліджуваного періоду коливаються від 6,5% у 2015 році до 17,2% у 2010 році, тобто їх динаміка суттєво знизилась (на 10,7 в.п.);

- недостачі фінансових ресурсів на рівні місцевих протягом досліджуваного періоду були незначними і склали 0,1 – 0,2%, а в загальній

сумі виявлених порушень найбільша частка недостач зафіксована у 2011 році (11,2%), а найменша – у 2014 році (4,9%).

Таблиця 2.6

Порівняльна структура загального обсягу виявлених фінансових порушень і втрат коштів місцевих бюджетів за 2010-2015 рр. (%)

Показники	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Недоотримано фінансових ресурсів:						
- загалом;	7,3	28,1	21,8	34,6	41,7	20,4
- місцевих бюджетів	41,9	50,9	32,0	38,8	33,5	55,4
Нецільові витрати фінансових ресурсів:						
- загалом;	8,7	4,8	3,0	3,5	2,1	2,1
- місцевих бюджетів.	17,2	11,5	12,1	11,3	10,9	6,5
Незаконні витрати фінансових ресурсів:						
- загалом;	73,9	55,9	66,7	56,1	51,3	70,7
- місцевих бюджетів.	40,8	37,5	55,8	49,8	55,5	37,9
Недостачі фінансових ресурсів:						
- загалом;	10,1	11,2	8,5	5,8	4,9	6,8
- місцевих бюджетів.	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2
Разом	100	100	100	100	100	100

Джерело: розраховано автором на основі звітності Державної фінансової інспекції України.

Оцінивши динаміку порівняльної структури загального обсягу виявлених фінансових порушень та втрат коштів місцевих бюджетів за 2010-2015 роки, можна зробити висновок, що на місцевому рівні переважає розкрадання фінансових ресурсів та їх незаконні витрати, а отже, необхідно вживати заходи щодо попередження виникнення таких порушень у майбутньому.

Якщо розглянути моніторинг виконання місцевих бюджетів за 2010 - 2015 роки (табл. 2.7), то з 276925,2 млн. грн. виконання місцевих бюджетів у 2015 році 26,39% коштів місцевих бюджетів було втрачено внаслідок

фінансових порушень (тобто на суму 730,8 млн. грн.). І хоча сума виявлених порушень у 2015 році порівняно з 2010 роком зменшилася, частка порушень відповідно до виконання місцевих бюджетів досить значна.

Таблиця 2.7

Динаміка частки фінансових порушень використання коштів місцевих бюджетів України за 2010-2015 рр.

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Використання коштів місцевих бюджетів, млн. грн.	152020,3	178070,5	221232,8	218236,1	223496,7	276925,2
Фінансові порушення, що призвели до втрат бюджетних ресурсів, млн. грн.	1001,62	1228,79	524,72	936,84	567,39	730,8
Питома вага фінансових порушень, %	65,89	69,01	23,72	42,93	25,38	26,39

Джерело: складено автором на основі [33-37].

З наведених у табл. 2.7. даних, бачимо, що найбільша питома вага виявлених порушень при використанні коштів місцевих бюджетів була у 2011 році і склала 69,01% від загальної суми виконання місцевих бюджетів (178070,5 млн. грн.).

Наочно частку фінансових порушень виконання місцевих бюджетів відобразимо на рис. 2.9. З рисунка видно, що найбільше виявлено порушень у використанні коштів місцевих бюджетів у 2011 році (69,01%), а найменше – у 2012 році (23,72%). У 2014 році з 223496,7 млн. грн. виконання місцевих бюджетів за видатками, було виявлено порушень на суму 567,39 млн. грн. (25,38%), що призвели до втрати коштів місцевих бюджетів. У 2015 році сума фінансових порушень зросла на 163,41 млн. грн. порівняно з 2014 роком і становила 730,8 млн. грн., або 26,39% в частині використання коштів місцевих бюджетів. Отже, за останні чотири роки – з 2012-го по 2015-й – простежується

стійка та негативна тенденція до збільшення фінансових порушень, що призводять до втрат державних ресурсів місцевих бюджетів.

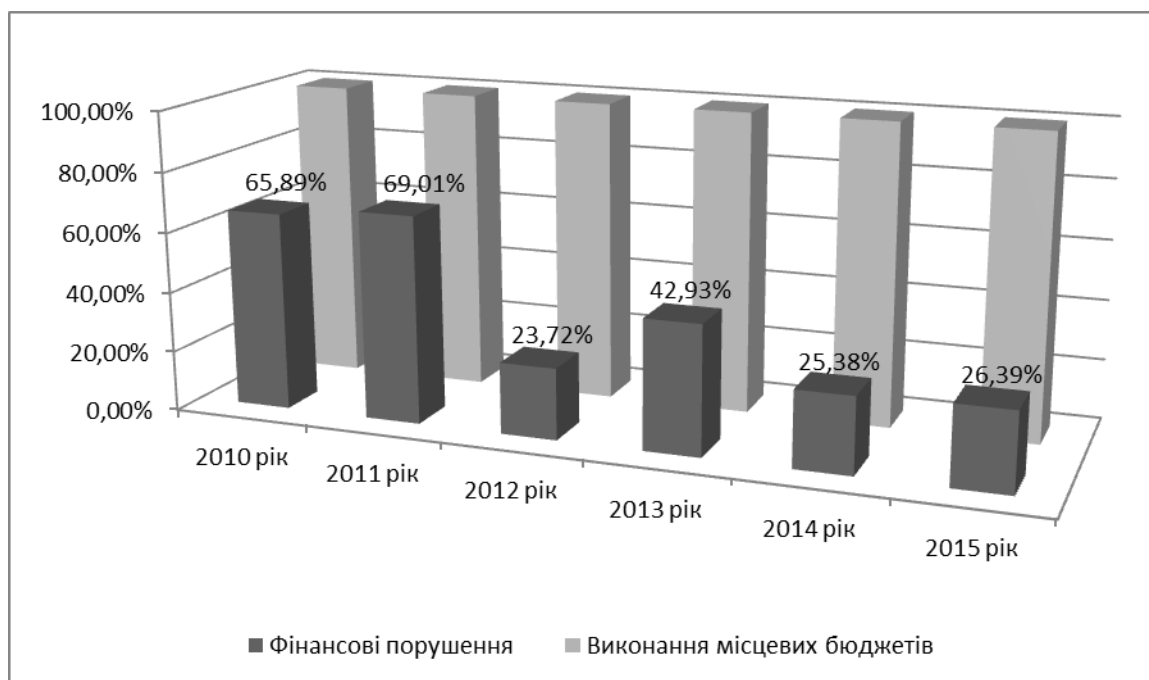


Рис. 2.9. Динаміка частки фінансових порушень у загальній сумі виконання місцевих бюджетів за 2010-2015 рр. (%)

Як свідчить проведений аналіз практики державного фінансового контролю місцевих бюджетів, існує низка проблем, що потребують якнайшвидшого розв'язання, а саме:

1. Недосконала організація планування доходів та видатків місцевих бюджетів, оскільки вже на стадії планування показників місцевих бюджетів виникають диспропорції в доведених показниках Міністерством фінансів України і розрахункових та фактичних показниках місцевих фінансових органів. Власне, через недоліки у плануванні нині більшість місцевих бюджетів має постійну проблему в додатковому фінансуванні.

Запровадження Постановою Кабінету Міністрів № 1204 від 29.12.2010 р. механізму покриття тимчасових касових розривів за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку в основному розв'язує цю потребу. Однак надані позики покривають лише поточні видатки потреб територіальних громад,

витрати довготермінового характеру залишаються фінансово незабезпеченими. Запровадження цього механізму хоча і є позитивним явищем, проте надання позик місцевим бюджетам повинно мати скоріше винятковий, а не постійний характер. Розв'язання проблеми неплатоспроможності бюджетів за рахунок ефективного планування та раціонального розподілу доходів між рівнями бюджетів не тільки забезпечило б покриття поточних зобов'язань бюджетів, а й фінансову самостійність органів місцевого самоврядування та економічного розвитку регіонів.

2. Нестабільність законодавства, часті зміни в нормативних актах, які регламентують виконання місцевих бюджетів. Неоднозначність тлумачення окремих позицій у нормативно-правових актах значно ускладнює практику застосування їх органами місцевого самоврядування в процесі виконання місцевих бюджетів і контролюючих органів на стадії попереднього, поточного та наступного контролю. Це змушує органи контролю коригувати та доопрацьовувати методологічну та програмно-технічну базу планування й виконання місцевих бюджетів.

3. Погіршення платіжної дисципліни. Бюджети минулих років не були завчасно подані на розгляд і, відповідно, не були затверджені Верховною Радою України у визначені терміни згідно з чинним законодавством. Закономірно, це спричинило те, що більшість показників державного бюджету формувалося за результатами фактичного його виконання і підганялося під нормативи, яких вимагають міжнародні фінансові організації, що надають Україні реабілітаційні позики для стабілізації народного господарства. Як свідчить досвід, неприйняття державного бюджету фактично паралізує роботу всього народногосподарського комплексу і, відповідно, місцевих бюджетів, які є основним каналом доведення до населення кінцевих результатів суспільного виробництва.

4. Нестійке нормативно правове управління міжбюджетними трансфертами протягом досліджуваного періоду, що знижує рівень обґрунтованості планування бюджетних ресурсів. При здійсненні контрольних

заходів виявлені порушення в частині завищення потреби в бюджетних коштах, проведення фінансування без затверджених кошторисів, за рахунок бюджетних коштів здійснення видатків місцевих бюджетів за рахунок видатків віднесених до бюджетів іншого рівня тощо. Все це призводить до значних втрат місцевих бюджетів.

Отже, наведені дані щодо аналізу фінансових правопорушень, виявлених контролюючими органами на рівні місцевих бюджетів, та ряд існуючих недоліків та проблем свідчать не тільки про гостру потребу в удосконаленні діючого механізму державного фінансового контролю, але й про нагальну необхідність використання в діяльності контролюючих органів фінансового аудиту та аудиту ефективності, а також посилення державного фінансового контролю за формуванням та використанням коштів місцевих бюджетів.

2.3. Оцінка результатів фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів

Удосконалення системи фінансового контролю формування й використання коштів місцевих бюджетів є надзвичайно важливою проблемою в сучасних умовах спрямованості на децентралізацію державної влади в Україні. Місцеве самоврядування має недостатньо практики, щоб забезпечити соціально-економічний розвиток територій та якісний рівень публічних послуг, що надаються населенню.

І.П. Лопушинський і Г.М. Полевик обґрунтовують необхідність невідкладного впорядкування прав і відповідальності органів, уповноважених державою на здійснення контролю дотримання бюджетного законодавства на рівні бюджетів місцевого самоврядування [111]. Майже такої самої думки й В.С. Куйбіда, який разом із тим констатує про відсутність системи оцінювання ефективності й результативності бюджетних видатків взагалі. Зокрема, він наголошує на тому, що «в поєднанні з фактичною неможливістю

фінансування всіх зобов'язань держави та органів місцевого самоврядування та за відсутності механізмів впливу громади на місцеву владу це призводить до волонтаристських методів фінансування видатків за рахунок місцевих бюджетів. Фінансування всіх бюджетних видатків, крім захищених (тобто заробітної плати працівників бюджетних закладів та установ), залежить насамперед від волі представників місцевої влади. Фактична відсутність системи зовнішнього, зокрема громадського, фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів також є причиною неефективного використання й без того обмежених фінансових ресурсів» [105].

Отже, деякі дослідники, а також окремі програмні документи органів центральної влади визнають необхідність проведення зовнішнього контролю місцевих бюджетів. Разом із тим у працях названих та інших авторів, по суті, не розглядаються питання організації системи зовнішнього фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів, повноважень у цій сфері суб'єктів державного фінансового контролю, необхідності й можливості здійснення такого контролю силами вищого органу фінансового контролю – Рахунковою палатою.

Зокрема, стандартами INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів аудиту державних фінансів), членом якої є Рахункова палата, визначено, що зовнішньому аудиту в особі вищого органу фінансового контролю потрібно піддавати всі публічні фінанси [109].

Безперечно, публічними фінансами є й кошти місцевих бюджетів. Тому, об'єктом державного фінансового контролю є й відносини, що виникають між державою та органами місцевого самоврядування в частині формування й виконання місцевих бюджетів. Такий контроль повинен здійснюватися суб'єктами як внутрішнього (урядового), так і зовнішнього (парламентського) державного фінансового контролю. Разом із тим в обох випадках, коли йдеться про державний контроль, він стосовно органів місцевого самоврядування є зовнішнім, оскільки й органи Державної фінансової

інспекції, і Рахункова палата не підпорядковані, не підконтрольні й не підзвітні органам місцевого самоврядування [190].

Об'єктивна необхідність зовнішнього контролю за місцевими бюджетами зумовлена тим, що держава практично не може забезпечити місцевому бюджету абсолютну самостійність і цілковиту незалежність від державного бюджету. Збалансування переважної більшості місцевих бюджетів здійснюється за рахунок трансфертів із державного бюджету, значна частина яких (субвенції) має цільове призначення. Відповідно оцінка ефективності їх використання в умовах гострого дефіциту ресурсів державного бюджету потребує певного незалежного контролю.

Отже, об'єктивно існує й надалі існуватиме ситуація, коли держава із допомогою різних інституцій відстежуватиме дотримання фінансового законодавства органами місцевого самоврядування з метою недопущення обставин, за яких наслідки діяльності цих органів можуть перетворитися на надважкі і для місцевих громад, і суспільства загалом.

Слід також зважати на те, що нині у світі існують щонайменше два типи взаємовідносин між державою та органами місцевого самоврядування.

Перший тип характерний для країн, де держава не делегує органам місцевого самоврядування своїх повноважень, а отже, не передає для цього необхідні ресурси і, відповідно, не має потреби втручатися в їхню фінансову діяльність. Яскравим прикладом цього є Великобританія.

Другий тип взаємовідносин мають країни, де держава делегує частину своїх повноважень органам місцевого самоврядування. За таких умов ці органи є не лише захисниками інтересів місцевих громад, а й агентами держави у виконанні її повноважень. При цьому держава, передаючи органам місцевого самоврядування відповідні ресурси, і надалі залишається згідно з конституцією гарантом прав і свобод громадян, дотримання соціальних стандартів, наприклад у сфері освіти, охорони здоров'я, соціального захисту. Саме тому держава не може відмовитися від права відстежувати, як забезпечують реалізацію цих стандартів органи місцевого самоврядування,

тобто від здійснення зовнішнього державного фінансового контролю виконання цими органами делегованих повноважень.

Світова практика має приклади різних підходів до забезпечення такого контролю. Наприклад, у Франції місцеве самоврядування представлене 36 тис. комун, у кожній з яких є державний бухгалтер, що реалізує функцію державного внутрішнього контролю. У низці інших країн за місцевими бюджетами наглядають як органи урядового фінансового контролю, так і державного зовнішнього фінансового контролю.

На сьогодні вищі органи фінансового контролю майже 20 держав світу мають повноваження на здійснення зовнішнього аудиту використання коштів місцевих бюджетів, зокрема Австрія, Бельгія, Болгарія, Грузія, Італія, Латвія, Польща, Росія, Словаччина, Угорщина.

Наприклад, відповідно до Закону Латвійської Республіки «Про Державний контроль» [53], вищий орган фінансового контролю контролює (здійснює аудит) надходження і витрачання коштів державного бюджету і бюджетів органів місцевого самоврядування.

Законом Республіки Польща «Про Верховну Контрольну Палату» [83] визначено, що Палата може контролювати (піддавати аудиту) діяльність органів місцевого самоврядування, комунальних юридичних осіб та інших комунальних організаційних одиниць.

Федеральним Законом Австрії «Про Рахункову палату» [191] визначено, що Рахункова палата зобов'язана ревізувати фінанси у сфері самостійної діяльності федеральних земель, а також фінансову діяльність установ, фондів і організацій, керованих органами федеральної землі або приватними особами (товариствами), призначеними для цього органами федеральної землі. Крім того, передбачено, що Рахункова палата проводить ревізії фінансової діяльності громад із кількістю жителів не менше ніж 20 тис. осіб.

Україна належить до держав, які делегують місцевому самоврядуванню значну частину своїх повноважень. Тому вітчизняні органи місцевого самоврядування поряд із власними повноваженнями реалізують багато

делегованих державою повноважень (у сфері державного управління, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури і спорту). Для їх виконання держава передає органам місцевого самоврядування бюджетні ресурси у вигляді закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків та зборів, а також трансфертів із державного бюджету.

Водночас, незважаючи на високу частку закріплених загальнодержавних податків та зборів, а також трансфертів із державного бюджету, з огляду на обсяги делегованих повноважень, цих коштів недостатньо. Саме тому органи місцевого самоврядування мали б бути зацікавлені в тому, щоб суспільство, парламент одержували інформацію про забезпеченість місцевих бюджетів такими коштами та про стан використання їх за призначенням не тільки з одного джерела.

З метою розробки обґрунтованих пропозицій щодо підвищення законності та ефективності використання коштів місцевих бюджетів [160] в практику діяльності Державної фінансової інспекції України впроваджено таку форму державного фінансового контролю, як державний фінансовий аудит. Метою його проведення є: оцінка законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

У глосарії основних термінів, розроблених у межах Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI), подано визначення різних форм контролю. Зокрема, фінансовий аудит – це форма контролю, яка передбачає дослідження фінансових документів і рахунків об'єкта контролю, щоб визначити, чи фінансово-господарські операції здійснюються відповідно до встановлених цілей та плану, чи дотримуються при них обмежувальні правила та норми, чи вона правильно відображається в обліку та звітності [109]. З визначення випливає, що метою фінансового аудиту є встановлення відхилень від стандартів використання фінансових та матеріальних ресурсів.

Державний фінансовий аудит є не фіскальною формою контролю та носить рекомендаційний характер, його результати дозволяють керівництву підконтрольного суб'єкта проаналізувати власні помилки та виявити огріхи в системі внутрішнього контролю.

Проте, беручи до уваги «традиції вітчизняного господарювання, фаховий рівень керівників та фінансову «культуру», не виключено, що значна частина рекомендацій за результатами аудитів може просто ігноруватись» [112]. Тому результати державного фінансового аудиту (по кожному конкретному підконтрольному суб'єктові) необхідно оприлюднювати на публічних слуханнях та у засобах масової інформації. Особливо важливе це у зв'язку з перевіркою використання централізованих фондів коштів, зокрема місцевих бюджетів.

Державна фінансова інспекція на практиці здійснює такі різновиди державного фінансового аудиту:

1) аудит бюджетних програм проводиться відносно місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм з метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів [157];

2) аудит виконання місцевих бюджетів проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [150];

3) аудит суб'єктів господарювання проводиться у випадку отримання певним суб'єктом коштів з місцевого бюджету або використання ним комунального майна [150];

4) аудит бюджетних установ, основним завданням якого є сприяння бюджетній установі в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю [157].

Проведення такої кількості різновидів державного фінансового аудиту, які мають один об'єкт – місцевий бюджет, також призводить до дублювання контрольних заходів.

Загалом, оцінка державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів дозволяє:

- здійснити контроль за використанням бюджетних коштів суцільним порядком щорічно – аудитор аналізує і накопичує інформацію про стан місцевих бюджетів та виявляє недоліки;
- посилити відповідальність керівництва щодо організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів;
- зберегти бюджетні ресурси шляхом внесення своєчасних коректив у межах бюджетного року – уряд та інші державні та місцеві органи потребують своєчасної, достовірної та системної інформації для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання державного майна, що належить суб'єктам господарювання державного сектора економіки, збільшення надходжень до державного бюджету від здійснення ними господарської діяльності;
- забезпечити впевненість зовнішніх користувачів у достовірності інформації про використання бюджетних коштів і публічне її оприлюднення.

З метою підвищення рівня управління бюджетними ресурсами на місцях, оптимізації видатків місцевих бюджетів і зміцнення їх доходної частини та в рамках виконання пріоритетного завдання органами Держфінінспекції щодо посилення контролю за виконанням місцевих бюджетів проводився державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів, тобто контроль за станом доходів та видатків місцевих бюджетів (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Динаміка результатів ревізій і державного фінансового аудиту
виконання місцевих бюджетів України у 2010–2015 рр.

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ревізії виконання місцевих бюджетів (к-сть)	76	100	81	80	56	38
Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів (к-сть)	89	89	45	84	40	18
Фінансові порушення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів місцевих бюджетів, тис. грн.	1001618,1	1228780,9	524724,1	936838,7	567682,9	730796,6
Усунування фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів місцевих бюджетів, тис. грн.	341124	568886,7	360623,7	528510,4	373820,6	305369,6
Надання пропозицій за результатами державного фінансового аудиту (к-сть)	3756	3068	1372	2397	-	-
Врахування пропозицій за результатами державного фінансового аудиту (к-сть)	922	3195	1491	1849	-	-
Прийняття управлінських рішень за результатами державного фінансового аудиту (к-сть)	3031	1280	677	732	-	-
Економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами державного фінансового аудиту, тис.грн.	-	-	-	-	47433,64	49935,1

Джерело: складено автором на основі звітності Державної фінансової інспекції України.

Цими контрольними заходами засвідчено наявність низки проблем та недоліків при управлінні державними ресурсами, встановлено численні випадки незаконного та неефективного витрачання бюджетних коштів, а також існування суттєвих резервів для наповнення доходної бази місцевих бюджетів.

Необхідно звернути увагу на те, що за результатами фінансового аудиту щорічно надавалися відповідні пропозиції щодо зменшення, попередження та недопущення виникнення порушень та зловживань у майбутньому, але враховувались маже в 2-3 рази менше. Причому прийняття управлінських рішень за результатами фінансового аудиту були ще нижчими. Так, у 2013 році надано 2397 пропозицій за результатами фінансового аудиту, 1849 пропозицій враховано і лише 732 управлінських рішень прийнято. Позитивно лише те, що вже у 2014-2015 роках контролюючі органи почали розраховувати економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами державного фінансового аудиту, який склав 47433,64 тис. грн. у 2014 році та 49935,1 тис. грн. у 2015 році. Збільшення економічного ефекту за результатами фінансового аудиту свідчить про підвищення результативності державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

З табл. 2.8 видно, що за результатами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів з кожним роком скорочується кількість здійснюваних аудитів і при цьому сума фінансових порушень має тенденцію до зростання. Наочно відобразимо динаміку виявлених та усунених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів місцевих бюджетів (див. рис. 2.10).

З рисунка видно, що сума усунутих порушень за результатами фінансового аудиту місцевих бюджетів протягом досліджуваного періоду суттєво не змінюється і коливається в межах 305369,6 - 568886,7 тис. грн. Найменше усунуто порушень у 2015 році, що свідчить про невисоку результативність діяльності контролюючих органів.

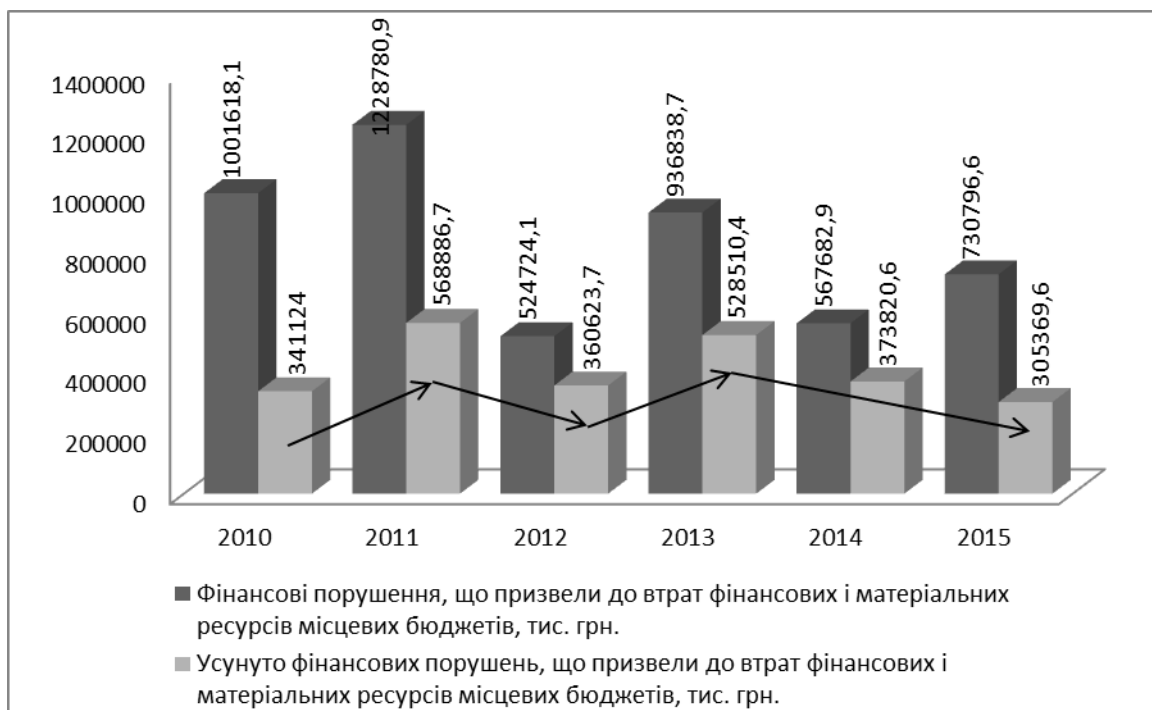


Рис. 2.10. Динаміка виявлених та усунутих фінансових порушень виконання місцевих бюджетів України за 2010-2015 рр. (тис. грн.)

Джерело: складено автором на основі звітності Державної фінансової інспекції України.

До проблем, існуючих на місцевому рівні, відносять «брак контролю за витратою коштів на місцях» [155]. Тому з метою підвищення законності та ефективності управління коштами централізованих фондів необхідно вдосконалити організаційно-правові засади проведення державного фінансового аудиту місцевих бюджетів Державною фінансовою інспекцією шляхом:

- врегулювання та приведення вітчизняного законодавства у відповідність до міжнародних норм й стандартів, що забезпечить розуміння та однозначне тлумачення нормативно-правових актів;

- координації контрольної діяльності Держфінінспекції з Рахунковою палатою, яка також здійснює зовнішній державний фінансовий контроль, що забезпечить суб'єктів контролю додатковими відомостями про певний підконтрольний суб'єкт;

- системності проведення контролю, що дозволить сформувати контрольні дії в єдину систему, функціонування якої забезпечить досягнення поставлених цілей;

- формування комплексного методичного забезпечення, що дасть змогу підвищити результативність та позитивний ефект кожного конкретного контрольного заходу;

- створення інформаційної інфраструктури – інформація, яка збирається та аналізується Державно фінансовою інспекцією, повинна мати високий рівень транспарентності (доступності, гласності, відкритості), що дозволить суспільству здійснювати належний громадський контроль.

Зазначимо, що за допомогою фінансового аудиту не завжди можна визначити ефективність витрачання фінансових ресурсів або рівень їх віддачі. Це пов'язано з тим, що критерієм ефективності є рівень досягнення запланованих цілей, який більшою мірою залежить від якості прийнятих управлінських рішень. Тому, на відміну від фінансового аудиту, аудит ефективності – це форма контролю за якістю управлінських рішень на предмет економічності та ефективності використання трудових, фінансових та матеріальних ресурсів [142]. Порівняно з фінансовим аудитом, аудит ефективності є ширшою формою контролю, оскільки контролери перевіряють не тільки законність і достовірність використання фінансових ресурсів за призначенням, а й необхідність того чи іншого управлінського рішення щодо витрачання фінансових ресурсів узагалі.

Загалом фінансовий аудит і аудит ефективності відрізняються між собою призначенням, що в подальшому створює інші відмінні ознаки. Зокрема, по-перше, в процесі фінансового аудиту основна увага акцентується на законності операцій, правильності їх відображення у регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій та статистичній звітності. Під час аудиту ефективності особлива увага приділяється визначенню якості прийнятих рішень стосовно управління бюджетними коштами, оцінці рівня віддачі від їх

витрачання для пошуку резервів підвищення ефективності використання фінансових ресурсів.

По-друге, основною метою фінансового аудиту є регулярне виявлення відхилень від установлених норм, правил, визначення рівня фінансових втрат, забезпечення їх повернення тощо. Тому в результаті фінансового аудиту даються висновки щодо обсягу допущених фінансових порушень, встановлюються винні особи, відбувається їх покарання та відшкодування заподіяних державі збитків. Натомість, завданнями аудиту ефективності є оцінка рівня віддачі від вкладених бюджетних коштів та аналіз причин недосягнення поставлених цілей. Тому за результатами аудиту ефективності дається висновок стосовно того, чи доцільно продовжувати вкладення бюджетних коштів у неефективну програму, або які зміни необхідно внести для поліпшення управління її реалізацією.

По-третє, результати фінансового аудиту відображаються в двосторонньому документі, в якому фіксуються тільки документально підтверджені факти, а їх об'єктивність засвідчується підписами аудитора та керівника перевіреного об'єкта. В свою чергу, звіт за результатами аудиту ефективності містить конструктивну й об'єктивну інформацію про стан виконання бюджетної програми, яка зібрана під час дослідження з різних джерел. Цей звіт підписує лише аудитор, оскільки документ охоплює сферу діяльності всіх учасників бюджетної програми, а не одного розпорядника бюджетних коштів.

За допомогою таких складових фінансового аудиту та аудиту ефективності, як мета, об'єкт, науково-методична база, рівень формалізації, критерії аудиторської оцінки, інформаційні джерела та звіти, можна дати порівняльну характеристику цих різновидів аудиту (табл. 2.9).

Порівняння основних характеристик аудиту ефективності й фінансового аудиту свідчить, що аудит ефективності за всіма ознаками має складнішу методологію, техніку і процедури, потребує застосування різноманітних методів, а також суттєвих витрат часу і ресурсів, оскільки вибір об'єктів

аудиту ефективності, їх попереднє дослідження і формування індивідуальних аудиторських висновків та пропозицій вимагають застосування великого масиву інформації і документів.

Таблиця 2.9

Порівняльна характеристика фінансового аудиту та аудиту ефективності

Ознака порівняння	Аудит ефективності	Фінансовий аудит
Мета	Встановити, чи програма або діяльність організації, що перевіряється, результативна, економічна чи продуктивна.	Встановити, чи фінансова звітність достовірна та правильно складена, чи відповідають бухгалтерські рахунки чинним нормативним актам
Об'єкти	Організація та управлінська діяльність; програма; політика; результати; вихідні дані; соціальні групи	Система обліку та звітності, система управління
Науково-методична база	Економіка, фінанси, менеджмент, політологія, соціологія, право тощо	Бухгалтерський облік, нормативно-законодавча база
Рівень формалізації	Нестандартизовані методи дослідження, різні залежно від мети і об'єктів аудиту, більш гнучка форма контролю	Чітко формалізовані методи дослідження, визначені законодавством та в стандартах всього аудиту
Критерії аудиторської оцінки	Більш суб'єктивні, для кожного окремого аудиту розробляються свої унікальні критерії	Менш суб'єктивні стандартні критерії, що підходять для будь-якого фінансового аудиту
Інформаційні джерела	Сукупність документів різного характеру, які відображають результати діяльності з формування та використання бюджетних ресурсів спрямованих на досягнення цілей, задач, та функцій	Фінансові документи і звітність
Звіти	Звіт різноманітної структури та змісту залежно від цілей аудиту; висновки на основі сукупності різноманітних аргументів і доказів; публікується за потреби	Стандартизована форма звіту, зміст якого має відповідати встановленим вимогам стандартів; висновки на основі бухгалтерських і фінансових документів; публікується регулярно

Джерело: систематизовано та складено автором на основі [103; 138; 196]

Отже, завдання аудиту, орієнтованого на ефективність, полягає в оцінці результатів, досягнутих по відношенню до планів. З самого початку аудиторської перевірки повинні розглядатися не деталі методів або процесів, а самі проміжні або кінцеві результати. Такий підхід особливо доцільно

застосовувати, коли є відповідні критерії для вимірювання якості, кількості і вартості кінцевих результатів діяльності організації. Якщо результат виявляється задовільним, то ризик того, що діяльність або процес мають недоліки, виявляється мінімальним. У разі ж незадовільного результату напрям діяльності й система контролю повинні перевірятися саме там, де необхідно для виявлення конкретних причин проблеми.

Ефективне використання бюджетних коштів було і є однією з важливих проблем виконання бюджету в більшості країн світу. Особливо актуальна ця проблема для України, яка здійснює бюджетну політику в умовах обмежених бюджетних ресурсів. Ще кілька років тому, при розробці бюджетів, найголовнішою була потреба в коштах, а також можливість її задоволення, тому безпосередній взаємозв'язок між виділенням бюджетних коштів і результатами їх використання не відігравав великої ролі. Сьогодні ж основна увага зосереджується спершу на результатах, яких необхідно досягти, а потім – на тому, які ресурси слід використати для досягнення цих результатів.

Зважаючи на вищесказане, заслуговує уваги такий різновид аудиту ефективності, як аудит ефективності використання бюджетних коштів, який можна ввести в практику під час перевірки місцевих бюджетів. Його предмет – це рух коштів і діяльність розпорядників бюджетних коштів щодо їх використання для виконання покладених на цих розпорядників функцій та завдань і досягнення ними результативних показників, визначених у паспортах бюджетних програм, показників ефективності реалізації довгострокових державних програм, що фінансуються з державного бюджету, а також нормативно-правові акти та інші документи, пов'язані з діяльністю учасників бюджетного процесу [142].

Мета аудиту ефективності використання бюджетних коштів як виду аудиту ефективності полягає у встановленні стану справ щодо використання коштів відповідного бюджету з погляду економності, продуктивності та результативності, визначення критеріїв оцінки очікуваних результатів і оцінки досягнення запланованих цілей, підготовка висновків та надання пропозицій

щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів тощо. Як видно з трактування, під час проведення цього різновиду аудиту ефективності встановлюються критерії оцінки ефективності використання бюджетних коштів.

Поняття ефективності використання коштів, зокрема державного та місцевих бюджетів, багатогранне і не зводиться тільки до поняття економічної ефективності, оскільки, наприклад, міжбюджетні трансферти мають цільове призначення, тому ефективність може бути соціальною, технічною, управлінською тощо. В кожній сфері соціально-економічної діяльності, залежно від предмета контрольного заходу, ефективність визначається за допомогою конкретних критеріїв, які враховують особливості діяльності об'єкта контролю та її фінансування.

При проведенні цього різновиду аудиту ефективності на місцевому рівні, аналіз ефективності використання бюджетних коштів може здійснюватись на основі необхідної інформації та достатніх фактичних даних, отриманих під час здійснення аудиту, а також установлених критеріїв оцінки ефективності.

Для аналізу та оцінки ефективності використання коштів місцевих бюджетів можуть застосовуватися нормативний, результативний та аналітичний підходи. Зокрема, нормативний підхід виконує завдання фінансового аудиту місцевих бюджетів, а саме перевірку діяльності підконтрольного об'єкта на предмет дотримання норм, правил, установлених лімітів, стандартів тощо. Результативний підхід реалізується через оцінку економності, продуктивності та результативності виконання місцевих бюджетів, а також відповідності досягнутих кількісних і якісних показників поставленим цілям. В свою чергу, аналітичний підхід передбачає детальне, причинно-наслідкове вивчення питань і методів їх вирішення для розроблення конкретних рекомендацій щодо поліпшення ситуації. Тобто цей підхід реалізується через аналіз важливих фінансових показників і тенденцій їх зміни з подальшим вивченням взаємозв'язків і відхилень від прогнозованих сум.

Слід зазначити, що аудит ефективності набуває чимраз більшої актуальності, що пов'язано з формуванням передумов і умов, які визначають зростання відносин у галузі державного фінансового контролю та необхідність трансформації відносин у сфері використання бюджетних ресурсів.

Зокрема, мова йде про те, що:

- підвищується відповідальність за витрачання бюджетних коштів, їх цільове, кваліфіковане, економічне й ефективне використання;
- відповідальність за використання бюджетних ресурсів стає реальнішою, вимоги виконання законодавчо-правових норм у регулюванні ресурсно-майнових відносин посилюються;
- контроль ефективності використання бюджетних коштів повинен володіти високим рівнем незалежності, оскільки ця обставина є передумовою його достовірності, дієвості та результативності.

Отже, аудит ефективності місцевих бюджетів можна розглядати як важливий етап у процесі вдосконалення системи державного фінансового контролю за рухом бюджетних ресурсів, перекладу системи контролю на сучасний професійний рівень, що відповідає потребам реформування української економіки. Для успішного забезпечення реалізації поєднання аудиту ефективності та фінансового аудиту на місцевому рівні необхідно зробити таке:

- 1) забезпечити проведення організаційно-структурних змін в органах державного і комунального сектора з метою утворення в них підрозділів внутрішнього аудиту;
- 2) розробити нормативне забезпечення роботи підрозділів внутрішнього аудиту та їх взаємодії з органом зовнішнього аудиту;
- 3) розробити єдині стандарти і методику проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту місцевих бюджетів;
- 4) визначити критерії оцінки ефективності внутрішнього й зовнішнього аудиту місцевих бюджетів;

5) підготувати й запровадити програми підготовки кадрів відповідної кваліфікації для роботи в підрозділах внутрішнього аудиту та в органах зовнішнього аудиту.

При здійсненні правового врегулювання аудиту, спрямованого на ефективність Державній фінансовій інспекції, варто встановити різну періодичність для фінансового аудиту та аудиту ефективності. Зокрема, для того, щоб аудит ефективності місцевих бюджетів виконував поставлені перед ним завдання, необхідно охоплювати контролем період діяльності, який становить не менше ніж 2 роки. Це дозволить оцінити показники місцевого бюджету в динаміці, визначити характер причин, що впливають на ефективність виконання бюджетного процесу (разовий або триваючий). Отже, надані рекомендації будуть більш обґрунтованими й точними.

Практично можна говорити про те, що з уведенням у практику поряд з фінансовим аудитом аудиту ефективності на рівні місцевих бюджетів, система державного фінансового контролю вийде на новий прогресивний етап розвитку контрольної діяльності, який більшою мірою буде відповідати цивілізованим економічним відносинам на ринку. Даний етап може бути пов'язаний із такими тенденціями:

- інтеграція різних видів державного фінансового контролю і аудиту, головна мета яких – ефективність функціонування державної влади і її головного інструменту – бюджету;

- посилення аудиту керівних державних структур, що мають повноваження по витрачання бюджетних коштів, включаючи витрати на їх власне функціонування;

- встановлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету і недопущення їх у майбутньому;

- використання нових інструментів і методів із застосуванням інформаційних технологій;

- визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, в тому числі можливості збільшення доходів бюджету.

Отже, у період політичних дискусій та загострення соціально-економічних проблем актуалізується питання поліпшення якості наданих державних послуг, що залежить від обсягу фінансових ресурсів, які надходять до бюджету, так і від того, наскільки ефективно розпорядники бюджетних коштів здійснюють управління цими ресурсами. Відповідно, одним з основних завдань державного фінансового контролю має бути оцінка показників результативності, досягнутих під час виконання місцевих бюджетів. Тобто в недалекій перспективі державний фінансовий контроль місцевих бюджетів має здійснюватися не тільки за цільовим і економним використанням бюджетних коштів, а за максимальним досягненням результатів при мінімальних витратах цих коштів.

Висновки до розділу 2

У другому розділі «Оцінка державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні» здійснено порівняльний аналіз інституцій державного фінансового контролю, проаналізовано основні результати діяльності контролюючих органів у процесі здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів, а також подано пропозиції щодо підвищення результативності та ефективності аудиту виконання місцевих бюджетів.

Здійснивши порівняльну характеристику інституційних особливостей державного фінансового контролю, можна з упевненістю стверджувати, що сучасна організація державного фінансового контролю в Україні незадовільна, що зумовлено негативним впливом численних об'єктивних і суб'єктивних чинників і, в свою чергу, спричиняє: роздрібленість та дублювання функцій різних контролюючих органів, що знижує дієвість державного фінансового контролю; недостатню співпрацю органів державного фінансового контролю та координацію їх дій; превалювання в діяльності контролюючих органів наступного контролю, що негативно позначається на оперативності державного фінансового контролю, своєчасному реагуванні на його результати; невиконання органами державного фінансового контролю аналітичної, правоохоронної і антикорупційної функцій, що зумовлює недостатній рівень його транспарентності; нерозвиненість державного фінансового контролю доходної частини державного і місцевих бюджетів; неповне дотримання на практиці таких принципів організації контрольної діяльності, як єдність і централізація, повнота і дієвість, правочинність і превентивність, незалежність від органів державної влади і місцевого самоврядування; перевірку з року в рік тих самих одержувачів бюджетних коштів, які отримують найбільші обсяги фінансування, оскільки головним критерієм ефективності діяльності органів державного фінансового контролю є сума виявлених фінансових порушень, а не їх вчасне попередження і

недопущення; відсутність єдиної методологічної бази та технології здійснення державного фінансового контролю, а також чітких механізмів відшкодування державних коштів і власності, у використанні яких допущені фінансові порушення; недостатнє використання своїх повноважень територіальними структурними підрозділами державних контролюючих органів (насамперед Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України (раніше – Державної фінансової інспекції); концентрацію уваги державних контролерів головним чином на виявленні фактів порушень, а не причин їх виникнення тощо.

За результатами дослідження доведено, що вже на стадії планування бюджетних показників – доходів та видатків місцевих бюджетів – виникають проблеми. Розбіжності в розрахунках прогнозних показників доведених Міністерством фінансів України та місцевих фінансових органів щодо доходів і видатків місцевих бюджетів повторюються щорічно.

При здійсненні контролю за доходною та видатковою частинами місцевих бюджетів основними питаннями, що підлягають обов'язковому контролю при перевірці виконання зведеного бюджету території, є встановлення: наявності та правильності розрахунків доходів і видатків місцевих бюджетів; законності, обґрунтованості і правильності внесення уточнень до бюджетних призначень у процесі виконання бюджетів; дотримання нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і зборів та інших платежів між рівнями бюджетів; правильності розмежування доходів між бюджетами, розподілу платежів до відповідних фондів бюджету та асигнувань із цих фондів бюджету; дотримання порядку перерахування коштів з державного бюджету місцевим бюджетам і розподілу їх між бюджетами територіальних громад; правильності розрахунку обсягу міжбюджетних трансфертів; законності та ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Як показало дослідження, за результатами поточного контролю місцевих бюджетів органами Держфінінспекції виявлено й попереджено нецільове,

неефективне та нераціональне витрачання бюджетних ресурсів. Так, у 2015 році було виявлено фінансових порушень, що призвели до втрати коштів місцевих бюджетів, на суму 730,8 млн. грн., що майже у 1,5 рази більше ніж у 2014 році. Це свідчить про зниження ефективності державного фінансового контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів. Збільшення фінансових порушень у 2015 році відбулося за рахунок значного недоотримання фінансових ресурсів місцевими бюджетами порівняно з попереднім 2014 роком на 214,64 млн. грн. Збільшилася сума недостач фінансових ресурсів місцевими бюджетами з 0,214 млн. грн. до 1,32 млн. грн. за аналізований період.

До основних результатів, що є причиною виникнення порушень, можна віднести: витрачання бюджетних ресурсів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням; невиконання вимог законодавства щодо зарахування доходів; відсутність координації діяльності контролюючих органів на території областей; недостатня увага при проведенні комплексних перевірок, спрямованих на виявлення та ліквідацію схем розкрадань бюджетних коштів; недостатнє застосування заходів із підвищення відповідальності посадових осіб за дотримання законності та забезпечення ефективності використання бюджетних ресурсів; відсутність методів оцінки ефективності витрачання бюджетних ресурсів; відсутність єдиної інформаційної бази виявлених порушень.

Проаналізувавши структуру фінансових порушень у загальній сумі виконання місцевих бюджетів, констатуємо: найбільша питома вага виявлених порушень при використанні коштів місцевих бюджетів виявлена у 2011 році і склала 69,01% від загальної суми виконання місцевих бюджетів (178070,5 млн.грн.). Типовими порушеннями при використанні коштів місцевих бюджетів були: нецільове використання коштів місцевих бюджетів; недотримання порядку проведення операцій з бюджетними ресурсами; порушення під час взяття бюджетних зобов'язань понад обсяги встановлених

асигнувань; втрата бюджетних ресурсів при здійсненні операцій, проведених з порушенням чинного законодавства, та ін.

Проведене дослідження оцінки результатів державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів виявило, що з кожним роком скорочується кількість здійснюваних аудитів, при цьому сума фінансових порушень щорічно зростає. Величина ж усунутих порушень за результатами державного фінансового контролю місцевих бюджетів протягом досліджуваного періоду суттєво не змінюється і коливається в межах 305369,6 - 568886,7 тис. грн. Найменше усунуто порушень у 2015 році, що свідчить про невисоку ефективність діяльності контролюючих органів.

Аналізуючи сучасну систему державного фінансового контролю робимо висновок, що спроби оцінки ефективності використання бюджетних ресурсів носять фрагментарний характер, що зумовлено складними умовами в економіці країни і процесами бюджетного регулювання.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ БЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН

3.1. Стратегічні детермінанти розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації

Негативні тенденції зростання незаконного, нецільового використання бюджетних коштів та інших бюджетних правопорушень на місцевому рівні свідчать про недосконалість системи державного фінансового контролю та системи відповідальності за недотримання вимог і правил у бюджетній сфері. Звітні показники, що характеризують фінансово-бюджетну дисципліну, останніми роками доводять неспроможність існуючої системи фінансового контролю ефективно здійснювати функції державного контролю в цілому в державі та на місцевому рівнях.

Нині держава, на жаль, не надала реальної оцінки фактичного стану справ з фінансово-бюджетною дисципліною в Україні. Посилення контрольних заходів, розпочате у 2005 роках призвело до значного збільшення обсягів виявлених фінансових порушень (у 3-4 рази), що певною мірою засвідчило приховані «резерви» порушень. Якщо й надалі спостерігатимуться такі темпи обсягів фінансово-бюджетних порушень, то, на нашу думку, виникне реальна загроза дестабілізації бюджетного процесу. Зокрема, це може призвести до невиконання бюджетних надходжень на загальнодержавному та місцевому рівнях, значного збільшення бюджетної заборгованості, переливання бюджетних коштів з напрямів підтримки важливих для суспільства державних цільових програм до різного роду сумнівних проектів розвитку.

Чинна система державного фінансового контролю в Україні не дозволяє чітко відстежувати законність та відповідність спрямування бюджетних коштів на видатки розвитку, що й спонукає суб'єктів господарювання та

«регіональних еліт» до їх незаконного отримання та нецільового використання.

Удосконалення системи державного фінансового контролю за рухом коштів місцевих бюджетів та пошук резервів їх збільшення є надзвичайно важливими проблемами в 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. Тому розширення та оптимізація джерел наповнення місцевих бюджетів і належний державний фінансовий контроль за формуванням та використанням бюджетних коштів – украй важливе завдання в сучасних умовах трансформації бюджетних відносин [89].

Зазначимо, що розвиток ідеології місцевого самоврядування в Україні є однією із найважливіших і найболючіших проблем становлення держави. Міцне, тобто фінансово забезпечене, місцеве самоврядування постає визначальним чинником демократизації суспільства, що реально веде до підвищення добробуту пересічних громадян. Водночас міцним місцеве самоврядування можливе лише тоді, коли воно повною мірою володіє ресурсною складовою і за рахунок неї має як фінансову, так і кадрову спроможність виконувати функції, що на нього покладені.

На сучасному етапі розвитку нашої держави діє чимало чинників, що перешкоджають проведенню ефективного державного фінансового контролю місцевих бюджетів, зокрема можна виділити екзогенні (зовнішні) та ендогенні (внутрішні) чинники.

До екзогенних чинників відносять:

- невідповідність реального обсягу авансованих ресурсів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, потребам фінансування делегованих державою повноважень;

- необхідність дотримання жорстких, централізовано встановлених загальнодержавних норм у процесі здійснення видатків;

- заборона здійснення запозичень органами місцевого самоврядування, крім міських рад;

- висока залежність місцевих бюджетів від трансфертів, особливо дотацій вирівнювання;

- неврегульованість нормативно-правовими актами питань проведення громадських слухань і застосування інших форм залучення громадян до розроблення та реалізації місцевої фінансової політики тощо.

Ендогенними можуть бути такі чинники, як:

- недостатність зусиль органів місцевого самоврядування щодо розвитку фінансового контролю й фінансової бази на місцях;

- низька прозорість діяльності місцевих органів влади, незацікавленість у залученні громадян до розв'язання проблем територіальної громади;

- необізнаність громадян із законодавством, пасивне ставлення до місцевих справ та недовіра до місцевої влади;

- недостатня кваліфікація кадрів в органах місцевого самоврядування;

- нерозвиненість системи органів самоорганізації населення [2].

Можна також констатувати, що значна частина територіальних громад занепадає від довготривалої нестачі фінансових ресурсів, особливо в сільській місцевості та невеликих містечках. Такий стан призводить до того, що через звуження доходів активна частина населення мігрує у більш великі міста та навіть інші держави. Населення, що залишається, частково деградує, а багато місцевих громад поступово вимирає. Основна причина цього – відсутність у населення реальної можливості задовольнити свої фінансові потреби, недоступність або низька якість базових публічних послуг (зокрема, через

брак достатніх і різноманітних джерел доходів), відсутність як соціальної інфраструктури, о частини місцевих бюджетів через податкову складову.

З метою послаблення впливу розглянутих чинників на формування ефективного механізму як державного фінансового контролю, так і відповідної фінансової політики місцевого самоврядування необхідно: сприяти розвитку децентралізації міжбюджетних відносин, а з нею й логіки державного фінансового контролю місцевих бюджетів; забезпечити фінансову незалежність місцевого самоврядування; забезпечити використання власних коштів місцевого самоврядування відповідно до потреб громадян; посилити стимулюючу роль міжбюджетних трансфертів для активізації зусиль органів місцевого самоврядування, спрямованих на розширення власної доходної бази; розширити повноваження місцевого самоврядування при здійсненні запозичень як внутрішніх, так і зовнішніх; забезпечити обов'язковість проведення громадських слухань тощо [3].

Послаблення впливу всіх означених чинників обмежувального характеру сприятиме проведенню органами місцевого самоврядування ефективної фінансової політики, підвищенню добробуту громадян, зростанню довіри до місцевих органів влади, економічному розвитку адміністративно-територіальних одиниць.

На наш погляд, фундаментальною причиною недосконалості системи фінансового забезпечення місцевого самоврядування є незавершеність муніципальної реформи в Україні. Базовий рівень місцевого самоврядування – територіальна громада – розпорошений, численний і потребує реалізації заходів щодо об'єднання невеликих адміністративно-територіальних одиниць.

У таких умовах особливу увагу привертає децентралізація міжбюджетних відносин. Децентралізація – спосіб територіальної організації влади, відповідно до якого держава передає право на прийняття рішень із певних питань або у визначеній сфері структурам локального або регіонального рівня, які не входять у систему виконавчої влади і є відносно незалежними від неї [5].

Європейський і світовий досвід свідчить про необхідність впровадження децентралізації влади, тому що місцеві проблеми можуть ефективно розв'язуватися тільки на місцевому рівні. Держава ніколи не дійде до проблем кожного села чи міста, кожної вулиці чи двору. Всі постсоціалістичні країни центрально-східної Європи пройшли шлях децентралізації. І усі вони від цього отримали величезний поштовх для свого розвитку.

Будь-який орган місцевого самоврядування може діяти виключно в рамках закону і Конституції. Віддаючи повноваження, держава встановлює відповідальність органів місцевого самоврядування перед громадою – за якість надання послуг та перед державою – за відповідність дій Конституції та чинному законодавству. Повноваження, фінансові ресурси і контроль – три кити, на яких базується ефективна модель місцевого самоврядування.

З 1 січня 2015 року вступили в дію зміни до Податкового та Бюджетного кодексів, які вже розширили фінансові можливості місцевого самоврядування, а в майбутньому дозволять зробити економічно самодостатніми та спроможними і нові об'єднані громади. Об'єднані громади отримують весь спектр повноважень та фінансових ресурсів, що їх наразі уже мають міста обласного значення, зокрема зарахування 60% ПДФО на власні повноваження, зарахування до місцевих бюджетів 10% податку на прибуток підприємств, акцизного податку, 80% замість 35% екологічного податку, прями міжбюджетні відносини з державним бюджетом (зараз прями відносини мають лише області, райони, міста обласного значення), державні субвенції. Законодавчі зміни надали право органам місцевого самоврядування затверджувати місцеві бюджети незалежно від прийняття закону про Державний бюджет.

Уже зараз можна підвести певні підсумки. Минулого року всі обласні центри та міста обласного значення змогли збільшити свої бюджети майже на 40%: Хмельницький – на 170 млн. грн., Вінниця – на 300 млн. грн., Львів – майже на 800 млн. Обсяг понадпланових надходжень до місцевих бюджетів Хмельницької області за 1 півріччя 2015 року склав 253,1 млн. гривень.

Позитивна динаміка виконання місцевих бюджетів області за 6 місяців минулого року на практиці підтвердила ефективність розпочатих реформ децентралізації фінансових ресурсів держави.

Об'єднані територіальні громади зможуть здійснювати зовнішні запозичення, самостійно обирати установи з обслуговування коштів місцевих бюджетів у частині бюджету розвитку та власних надходжень бюджетних установ.

Був прийнятий також Закон України «Про засади державної регіональної політики». У результаті – нарешті в Україні задіяні європейські механізми регіонального розвитку. Тут варто згадати ще про один економічний стимул, який теж передбачений у бюджеті на 2015 рік.

Держава вперше наповнила Державний фонд регіонального розвитку, передбачивши у ньому 3 млрд. гривень. Віднині ці кошти розподіляються між областями за формулою, а не «в ручному режимі». У межах своєї квоти області подають на державне фінансування проекти стратегічного значення, які реалізуються знову ж таки на території громад. Відбір проектів відбувається на конкурсних засадах шляхом відкритого доступу в Інтернеті, через сайт міністерства регіонального розвитку.

У державі фактично розпочалася передача органам місцевого самоврядування повноважень, які по праву їм належать.

Добрим сигналом стало прийняття закону про децентралізацію повноважень у сфері архітектурно-будівельного контролю та удосконалення містобудівного законодавства, який з 1 вересня 2015 року уже набрав чинності. Тепер органам місцевого самоврядування надано право самостійно визначати містобудівну політику, чим завдано потужний антикорупційний удар, який руйнує одну з найбільш корупційних вертикалей.

На черзі – прийняття ще низки законів щодо децентралізації повноважень і регулювання земельних відносин. Відійде в минуле поняття земель за межами населених пунктів, розпоряджатись якими одноосібно мали право державні чиновники.

Уже пройшли перше читання чотири законопроекти, які дозволять децентралізувати надання базових адміністративних послуг, повернути органам місцевого самоврядування повноваження, що їм належали – реєстрацію нерухомості, бізнесу, передати на місця повноваження із реєстрації місця проживання особи.

Готовий законопроект про муніципальну варту, завдяки якому органам місцевого самоврядування буде надано дієвий інструмент наведення порядку на підлеглий території. Муніципальна варта – це структура, яка має слідкувати за питаннями дотримання правопорядку, благоустрою, незаконних звалищ, місць для паркування тощо. Вона в жодному разі не може займатися кримінальними справами – це виключна компетенція міліції (поліції) за новим законопроектом.

Далі на черзі – чітке розмежування повноважень у сфері освіти, охорони здоров'я, дозвілля, соціально-економічного розвитку, інфраструктури між рівнями місцевого самоврядування.

Цей етап держава зможе провести вже після того, як буде чітко визначена і закріплена в Конституції нова система місцевого самоврядування.

Наведені дані та проведені нами дослідження у другому розділі висвітлили те, що допущення такої кількості фінансових порушень у формуванні та використанні фінансових ресурсів місцевих бюджетів треба відносити не тільки до низької фінансової дисципліни та зловживань, а й до недоліків організаційної та функціональної складових державного фінансового контролю (ДФК). У багатьох випадках це пояснюється недосконалістю його структури, нормативно-законодавчої бази, відсутністю жорсткої системи відповідальності (відносно порушників), а також прямою функціональною залежністю його органів від державних високопосадовців.

Аналіз наведених нами в практичній частині даних достатньо чітко вказує на відсутність належної координації в діях державних органів контролю в цілому та місцевих бюджетів зокрема: вони не ув'язані в єдину систему, всі елементи якої працювали б в одному ритмі, мали одні й ті самі

цілі – збереження ресурсів держави та забезпечення цільового та ефективного використання державних фінансових ресурсів, а головне – недопущення фінансових порушень.

Детально вивчивши докорінні причини існуючого стану державного фінансового контролю місцевих бюджетів, виокремимо проблематичні питання, що, на нашу думку, потребують свого вирішення.

По-перше, дослідивши та проаналізувавши діяльність існуючих органів державного фінансового контролю як законодавчо визначеного інструменту державної влади, призначенням якого є контроль за дотриманням фінансово-господарського і бюджетного законодавства, а також за збереженням та ефективним використанням державного майна, було встановлено, що діяльність органів влади в цьому напрямку вкрай неефективна ні на державному, ні на регіональному, а тим більше на місцевих рівнях. Про це свідчать дані стосовно розміру заборгованості державних підприємств зі сплати податків, значні масштаби нецільового й неефективного витрачання бюджетних коштів, зниження ціни приватизації та оренди державного майна, заборгованість у державному секторі економіки із заробітної плати тощо. За даними економічних експертів, більше 50% всього виробленого ВВП України залишається в тіньовій економіці [211].

По-друге, орган зовнішнього державного фінансового контролю в Україні (Рахункова палата України) законодавчо не має статусу Вищого органу державного фінансового контролю, а разом з тим – і відповідних повноважень, організаційно-координуючої функції, розгалуженої регіональної системи та повноцінних гарантій незалежності (мається на увазі за європейськими стандартами) [141]. Крім того, в Конституції України відсутня норма, яка безпосередньо встановлює незалежний статус Рахункової палати України, що формально означає відсутність її прямих конституційних гарантій незалежності і самостійності та робить її діяльність потенційно уразливою. Чинне законодавство чітко не визначає відмінностей між повноваженнями органів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю.

По-третє, між існуючими органами державного фінансового контролю немає належної координації та єдиної інформаційної бази. Державний фінансовий контроль на сьогодні здійснюють такі органи контролю та їх структурні підрозділи, як: Рахункова палата України, Головне контрольне управління Президента України, Національний банк України, Державний комітет з фінансового моніторингу, Державна аудиторська служба (колишня Державна фінансова інспекція), Державна фіскальна служба, Державне казначейство, контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, до яких входять контролюючі підрозділи державних цільових і позабюджетних фондів, тощо [42]. Додамо, що серед вищенаведених органів контролю не лише відсутня скоординована та взаємоузгоджена робота, а й нерідко спостерігається дублювання функцій, створення перешкод нормальній контрольній діяльності.

На регіональному та місцевому рівнях державним органам контролю також відводиться не менш важлива роль у здійсненні фінансового контролю, однак на практиці вони діють, як і центральні органи, вкрай неефективно, а то й з порушенням нормативно-законодавчих актів.

Через відсутність координації між контролюючими органами та їх взаємодії практично не відбувається усунення причин, які породжують та формують середовище для порушень чинного законодавства. Між органами контролю досі фактично немає обміну інформацією щодо методів виявлення порушень та встановлених способів розкрадання державних коштів та державного майна. Унаслідок цього зростання кількості перевірок не супроводжується зниженням рівня виявлених фінансових порушень, а винні у цих діях практично не несуть відповідальності.

По-четверте, на сьогодні в країні відсутня досконала законодавча база функціонування органів державного фінансового контролю. В Україні налічується більш ніж 170 законів та інших законодавчо-нормативних актів, в яких тією чи іншою мірою регламентується контрольна діяльність [222]. Однак ці нормативні акти часто не тільки не роз'яснюють і не спрощують

взаємовідносини між органами контролю та об'єктами контролю (у чому їх пряме призначення), а навпаки – вносять елементи штучного ускладнення, дезорганізації та плутанини. До того ж вони охоплюють не всі галузі економічної діяльності, залишають їх взагалі поза контролем з боку державних органів влади, що створює загрозу економічній безпеці України.

По-п'яте, на сьогодні не налагоджена ефективна співпраця органів державного фінансового контролю із правоохоронними та судовими органами з метою максимального забезпечення відшкодування порушниками заподіяних державі збитків, поновлення використаних не за цільовим призначенням державних фінансових ресурсів та притягнення до відповідальності винних осіб. Ця співпраця регламентується лише підзаконними актами.

По-шосте, однією із причин низької ефективності внутрішнього державного фінансового контролю в нашій країні є відсутність гарантій незалежності (в сенсі самостійності, принциповості прийнятих рішень) органів контролю (особливо на регіональному та місцевому рівнях), що зумовлено головним чином їх підконтрольністю виконавчій владі, діяльність якої вони перевіряють [142]. Ця проблема поглиблюється і через низький рівень матеріального забезпечення працівників контрольних органів, а також часто відсутністю належних умов для їхньої діяльності.

По-сьоме, контрольні заходи, як правило, і досі проводяться за формами та методами, які не відповідають сучасним вимогам. Недосконалі також методики здійснення контрольних-ревізійних, контрольних-аналітичних та експертних заходів.

Розроблені Рахунковою палатою та Державною фінансовою інспекцією України і впроваджені у практику методики організації та здійснення аудиту ефективності потребують науково-методичного доопрацювання та розроблення уніфікованого нормативно-правового забезпечення. У практичній діяльності органів контролю бракує використання сучасних інформаційних технологій, застосування автоматизованих робочих місць державних

аудиторів, цільових програмних комплексів. Серйозну проблему становить і відсутність правових норм, що визначають відповідальність за невиконання представлень і приписів контролюючих органів, ненадання інформації з їх запитів, надання неповної чи недостовірної інформації, а також за відмову від допуску на об'єкт, що перевіряється, без належної підстави.

По-восьме, на сьогодні не напрацьована чітка концепція створення єдиної системи державного фінансового контролю, яка має бути водночас і науковим, і політичним документом обов'язкового виконання, що визначається нормами права. Як науковий документ концепція повинна відображати теоретичні та методологічні основи контролю, як політичний – формулювати вимоги до законодавчої бази, до державної політики у сфері фінансового контролю [106]. Вихідними положеннями такої концепції повинні стати чіткий розподіл функцій і повноважень органів зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, а також створення Вищого органу державного фінансового контролю і надання йому відповідних повноважень та незалежного статусу від гілок влади.

По-дев'яте, в державі неефективно здійснюється цільова підготовка фахівців для органів державного фінансового контролю через низький рівень викладання, відсутність підручників і досконалої методичної літератури, незабезпеченість набуття належного практичного досвіду тощо.

З огляду на вищенаведене, можна зробити висновок, що в Україні склалася ситуація, коли, з одного боку, існує велика кількість органів контролю, а з іншого – немає системності та результативності їхніх дій, що призводить до збільшення фінансових правопорушень і зловживань.

У такій ситуації логічно виникає необхідність пошуку шляхів розв'язання цих проблем, один з яких полягає в розробленні проекту закону «Про єдину систему державного фінансового контролю», передбачивши в ньому створення системи внутрішнього контролю від виконавчої влади та зовнішнього контролю всіх суб'єктів фінансової системи держави. У проекті закону мають бути висвітлені положення щодо принципів створення і

функціонування дієвої та чітко структурованої єдиної системи державного фінансового контролю, обґрунтування стратегії її розвитку, формування методологічних та методичних основ функціонування її Вищого органу, впровадження форм і методів здійснення контрольно-аналітичних дій, спрямованих на підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Обґрунтовуючи підходи до формування системи державного фінансового контролю, хочемо свідомо акцентувати увагу на понятті «єдина», тобто та, яка має органічно поєднувати державний зовнішній і внутрішній контроль, що забезпечить координацію діяльності всіх органів контролю, сприятиме вдосконаленню правового забезпечення методичного й аналітичного потенціалу контрольної діяльності в Україні [106]. Ведучи мову про єдину систему державного фінансового контролю, розуміємо, що вона має будуватися на єдиних принципах, на єдиних нормативно-правових засадах функціонування для виконання завдань із контролю за державними коштами, але, водночас, – за чіткого розмежування функцій і повноважень органів контролю.

За такого підходу на кожному рівні реалізації державного фінансового контролю можуть бути збережені (модернізовані) всі нині діючі контрольні органи при чіткому розмежуванні їх функцій, оскільки системність зовсім не передбачає жорстку вертикальну підпорядкованість окремих елементів.

Додамо, що органи зовнішнього фінансового контролю повинні створюватися законодавчою (представницькою) владою і бути підзвітними їй та народу України, маючи при цьому функціональну та фінансову незалежність від виконавчої влади.

Великого значення для ефективності Вищого органу державного фінансового контролю, включаючи регіональні структури, набуває зв'язок із засобами масової інформації, з громадськістю в цілому, оскільки дозволяє забезпечувати гласність і прозорість прийняття фінансових рішень виконавчою владою, заздалегідь виявляти й попереджувати помилки у

бюджетному плануванні та управлінні місцевими фінансами на основі результатів суспільної експертизи, консультацій.

На наше переконання, посиленню державного фінансового контролю можуть сприяти нижченаведені заходи.

1. Необхідно провести стандартизацію системи державного фінансового контролю у відповідності до міжнародних стандартів у зв'язку з глобалізацією економіки та переходом на міжнародні стандарти обліку та звітності, сформувати систему єдиних процедур контролю для зовнішнього, внутрішнього державного (регіонального) контролю. Безумовно, кожен орган системи державного фінансового контролю має свої специфічні цілі і задачі. Однак ревізії, перевірки, аудит та дослідження доцільно проводити, керуючись уніфікованими програмами та методологією. Крім того, докорінні зміни, що відбулися у політичних та соціально-економічних сферах суспільства, періодична нестабільність розвитку економіки вимагають постійного перегляду старих типових інструкцій та методичних вказівок, які застарілими методами донині регулюють основні питання організації та проведення комплексних ревізій та тематичних перевірок. Діяльність усіх органів контролю держави повинна бути підпорядкована єдиним стандартам, виходячи з того, що основні принципи і процедури державного фінансового контролю є базовими як для зовнішнього, так і для внутрішнього контролю незалежно від їх компетенції.

2. Вищому органу необхідно буде розробити систему стандартів зовнішнього державного фінансового контролю з урахуванням ревізійних стандартів INTOSAI і міжнародних стандартів аудиту (МСА). При розробленні проекту потрібно виділити такі групи стандартів:

- 1) визначальні загальні правила і процедури Вищого органу;
- 2) зовнішнього аудиту державного та місцевих бюджетів;
- 3) зовнішнього аудиту бюджетів державних позабюджетних фондів;
- 4) фінансового аудиту;
- 5) аудиту ефективності;

б) уніфікованої звітності органів контролю за результатами контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності;

7) якості контрольних та експертно-аналітичних заходів, що здійснюються органами контролю єдиної системи [20].

3. У рамках реалізації цілей контрольної діяльності Вищий орган необхідно наділити такими правами:

- захищати інтереси держави в судовому порядку;
- використовувати адміністративні санкції.

4. На сьогодні недостатньо розвинута правова база, відсутність у бюджетному законодавстві визначення поняття «збиток, заподіяний державі» та його кваліфікації, невизначеність у розмежуванні і взаємозв'язку збитку з неефективним, нецільовим і незаконним використанням бюджетних коштів негативно відображаються на кінцевих результатах діяльності контролюючих органів. Важливим кроком має стати визначення механізмів посилення боротьби з економічними злочинами.

На наш погляд, необхідне внесення змін до законодавства щодо встановлення відповідальності посадових осіб за заподіяний державі збиток при розпорядженні й використанні бюджетних коштів та ресурсів. Законом слід обов'язково надати право представникам органів контролю виступати в судах (арбітражних) задля захисту державних інтересів і в процесуальному порядку доводити факт завдання державі збитків та підраховувати фактичний розмір заподіяного збитку.

5. Для підвищення ефективності роботи Вищого органу державного фінансового контролю необхідно внести відповідні зміни до чинного законодавства. Чим жорсткіше будуть окреслені його правові повноваження, тим більше він отримає можливостей для відшкодування заподіяних державі збитків, усунення виявлених правопорушень у бюджетно-фінансовій сфері, притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у безгосподарності та порушеннях норм законодавства.

6. Для того щоб звести до мінімуму непорозуміння та перепони, які знижують ефективність роботи, необхідно прийняти низку нормативних актів (змін до законів), де буде чітко регламентована співпраця органів контролю з відповідними структурами Генеральної прокуратури, МВС, СБУ України тощо.

7. Важливим питанням підвищення якості контрольних заходів є впровадження сучасних інформаційних технологій у роботу органів контролю.

Вищому органу необхідно створити єдину для всіх органів контролю інтегровану базу даних, пов'язану з паспортизацією результатів контрольних заходів. Це питання не просте і вимагає певних витрат, але без нього не можна буде зробити глибокого та всебічного аналізу результатів роботи органу контролю, визначити якість результатів та напрями її підвищення.

Для того щоб державний фінансовий контроль був більш впорядкованим та прозорим для суспільства, Вищому органу необхідно буде розробити та впровадити загальнодержавну систему обліку результатів діяльності всіх органів контролю єдиної системи державного фінансового контролю. Пропонується ввести загальний моніторинг (по всіх органах державного фінансового контролю) зведених даних про виявлені порушення фінансової дисципліни та відшкодовані державі збитки. У цілях вирішення даного питання треба розробити єдину систему моніторингу фінансових операцій, ревізійні стандарти, методики проведення та критерії узагальнення контрольних заходів.

8. Враховуючи те, що органам державного фінансового контролю властива колегіальна діяльність при вирішенні міжгалузевих питань, з метою запобігання різному тлумаченню природи цього органу, доцільно було б у відповідному законі прямо встановити, що орган контролю як на центральному, так і на територіальному рівнях керує колегіально всією контрольно-ревізійною та експертно-аналітичною діяльністю.

У нормативах, що визначають правовий статус цих органів, бажано було б підкреслити визначальну роль колегії, тим самим посиливши демократичні принципи всієї контрольної діяльності в державному секторі економіки.

Вважаємо доцільним також у законодавчому порядку розв'язати проблему розмежування компетенції Колегії і Голови органу. Якщо всі питання, що виникають при виконанні головних завдань контрольної діяльності, вирішуються колегіально, то при управлінні всією системою, центральним апаратом виявляється сполучення єдиноначальності та колегіальності, що властиве міністерствам. Основні та принципові питання безпосередньо контролю також мають передаватися на вирішення колегій. Однак оперативно-організаційні питання діяльності апарату та всієї системи вирішуються, як правило, головами та їх заступниками одноосібно.

9. Поліпшення співробітництва з контролюючими органами зарубіжних країн і профільними міжнародними організаціями, проведення з ними спільних і паралельних контрольних експертно-аналітичних заходів.

10. Посилення ролі людського фактору в здійсненні державного фінансового контролю (професійне ставлення до організації державного фінансового контролю). У нових економічних умовах досить високо зростає рівень вимог до працівників, які здійснюють контрольні заходи (перевірку, ревізії, а особливо аудит). Високий рівень їх знань, професійна підготовка (та перепідготовка) мають забезпечувати ефективність проведення аудиту, якість і достовірність його результатів. А це потребує значних інвестицій.

На сьогодні стає очевидним, що рівень формування фахових спеціалістів у системі державного фінансового контролю далеко не повною мірою відповідає висунутим до них вимогам. Тому формуванню штату та підготовці фахових спеціалістів необхідно приділяти особливу увагу. Формування штату державних фінансових контролерів повинно проводитися не за політичними ознаками, а суто на професійній основі.

Отже, подальший розвиток державного фінансового контролю полягає у створенні єдиної системи контролю, яка відповідає саме природі державного

фінансового контролю, побудована на основі уніфікованих організаційно-методологічних принципах, характеризується чіткою ієрархічністю і цілісністю.

Розвиток зовнішнього незалежного представницького контролю (очолюваного Вищим органом державного фінансового контролю України) ми бачимо через удосконалення законодавства в цьому напрямі, подолання протиріч з виконавчою владою шляхом публічних дискусій, роз'яснення суспільству ролі та функцій Вищого органу державного фінансового контролю та його територіальних підрозділів, що, безумовно, сприятиме успішному розвитку економіки, поновленню авторитету органів контролю в суспільстві.

3.2. Мінімізація впливу людського фактору в системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів

Роль державного фінансового контролю в контексті сталого економічного розвитку визначається не тільки необхідністю усунення прорахунків в управлінні економікою, наявністю недоліків у фінансовій практиці, неефективністю витрачання коштів або розкраданням майна, і особливо державного, а також полягає у превенції фінансових правопорушень.

Водночас ефективність державного фінансового контролю багато в чому залежить від професіоналізму та компетенції працівників, що безпосередньо його здійснюють. Отже, особливого значення та актуальності набувають питання людського фактору в забезпеченні ефективності державного фінансового контролю.

Незважаючи на те, що на сьогоднішній день в Україні існує достатньо розвинута система державного фінансового контролю, учасники фінансових відносин нерідко допускають порушення, які негативно впливають на стан державних фінансів. Серед таких порушень можна виокремити нецільове та/або неефективне використання бюджетних коштів, ухилення (свідоме і

несвідоме) від виконання податкових зобов'язань, неподання (або несвоєчасне подання, або неправильне складання) фінансової звітності, знищення документації, постійне зростання економічних правопорушень та прогресивну динаміку фактів корупції серед працівників контролюючих органів тощо. Дані порушення свідчать про те, що незважаючи на глибокі дослідження окресленої проблеми з боку вчених, вони на сьогодні залишаються далекими від остаточного розв'язання.

Перш ніж перейти до безпосереднього дослідження мінімізації впливу людського фактору в системі державного фінансового контролю та забезпеченні підвищення його ефективності, зупинимось на уточненні таких понять, як людський фактор та людський фактор у системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів; відтак слід дослідити вплив, поєднання та взаємодію вищезгаданих термінів.

Термін «фактор» (від лат. *factor* – рушійний) у наукових дослідженнях використовується у значенні причини, рушійної сили будь-якого процесу або явища, що визначає його характер або одну з його характерних рис [82]. Поняття «людський фактор» входить у науковий вжиток багатьох наук: філософії, соціології, психології, педагогіки, медицини, науки управління тощо. І хоча поняття «людський фактор» міждисциплінарне, проте досі не існує одностайності в його тлумаченні (Додаток Е).

Таким чином, функціонування людського фактору проявлялося, перш за все, крізь призму діяльності людини, а активізація людського фактору означала, по суті, активізацію діяльності людей – виробничої, соціальної, політичної, ідеологічної тощо.

Отже, людський фактор варто розглядати як прояв всієї сукупності особистісних якостей людини, які впливають на її трудову активність. Дане поняття вказує на вирішальну роль людини в процесі організації, виробництва і контролю. Виходячи з цього, діяльність людини має бути спрямована не лише на перебудову суспільства, але і на постійне самовдосконалення. Тому у зміст поняття «людський фактор» також мають бути включені категорії

культури, мистецтва, цивілізованості, прагнення до досконалості. Адже за умов соціальних трансформацій людство постає як єдине ціле, кожний елемент якого відіграє важливу роль та впливає на весь комплекс взаємодій у суспільстві.

Відповідно, якщо досліджувати поняття людський фактор у державному фінансовому контролі місцевих бюджетів, необхідно поєднати ці два поняття. Отже, можна зазначити, що людський фактор у системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів – це сукупність основних якостей працівників (суб'єктів) у сфері державного фінансового контролю, сформованих під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників у процесі діяльності, спрямованої на забезпечення належного управління бюджетними коштами на державному та місцевому рівнях. Людський фактор у державному фінансовому контролі має власні складові, які його утворюють та забезпечують його якість. До таких складових, на нашу думку, доцільно віднести: психологічні якості, ціннісні орієнтири, компетентність, здатність виконувати власні обов'язки. Такі складові всеохоплюючі, лише при їх поєднанні й досягненні бажаного рівня кожної зі складових може бути забезпечена ефективність державного фінансового контролю цілком [68].

Розвиток впливу людського фактору на державний фінансовий контроль місцевих бюджетів повинен реалізовуватись через низку практичних завдань, як-от: оцінка здібностей і можливостей уповноважених працівників; їхня атестація; просування у службовій діяльності; розвиток здібностей службовців до освіти, праці та готовність на практиці до розкриття свого потенціалу; використання державних службовців на посадах, що відповідають рівню їхньої кваліфікації; створення системи стимулювання праці; планування службової кар'єри та ін. Зазначене можна узагальнити як напрями розвитку людського фактору в системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

Отже, необхідно змінити підхід до оцінки якостей працівника у сфері державного фінансового контролю місцевих бюджетів у нових умовах. У

ньому мають поєднуватися законослухняність, дисциплінованість, відповідальність з активністю та ініціативою. Він має діяти самостійно, творчо, проявляти наполегливість та виправданий ризик.

Людський фактор багато в чому визначає результативність державного фінансового контролю місцевих бюджетів. Ефективність використання кадрів залежить від якості відбору і наймання персоналу, інтенсивності навчання і розвитку співробітників, відпрацьованості механізму мотивації.

За допомогою людського фактору в процесі здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів можна підвищити якість контрольних заходів та попередити виникнення аудиторських ризиків. Отже, мінімізація впливу людського фактору на державний фінансовий контроль місцевих бюджетів буде ефективною та результативною за умови взаємодії таких двох складових, як:

- 1) управління якістю державного фінансового контролю;
- 2) управління аудиторським ризиком.

Розглянемо детально кожен з них.

Необхідність управління якістю державного фінансового контролю зумовлена: відсутністю єдиних для всіх контролюючих органів стандартів і процедур діяльності; низькою якістю значної кількості контрольних заходів, що потребують доопрацювання; потребою у здійсненні додаткових заходів щодо запобігання проявам корупції серед посадових осіб, уповноважених на виконання функцій контролерів.

Як показали дослідження, відсутність належної уваги до проблеми якості державного фінансового контролю спричинено наявністю низки як суб'єктивних, так і об'єктивних чинників. До об'єктивних, перш за все, слід віднести той факт, що у вітчизняній науковій літературі ведуться дискусії з цієї теми, але немає єдиної і чітко визначеної позиції щодо управління якістю державного фінансового контролю.

Вважаємо за необхідне зазначити, що основою побудови системи управління якістю фінансового контролю мають бути певні наукові

дослідження, а саме: визначення ролі й місця системи управління якістю в підвищенні ефективності фінансового контролю, аналіз та узагальнення зарубіжного досвіду здійснення системи управління якістю фінансового контролю, розробка стратегії якості контролю, яка б враховувала специфіку України, а також була складовою концепції Європейських стандартів фінансового контролю.

Ми поділяємо думку авторів, які вважають, що «проблема забезпечення якості проведення фінансового контролю нині актуальна і для Рахункової палати України та її територіальних підрозділів і для Держфінінспекції, особливо під час здійснення аудиту ефективності. Саме тому вбачається необхідним, щоб у кожному з цих контрольних органів діяла, у тій або іншій формі, система контролю якості проведення заходів із аудиту державних фінансів. Вона повинна містити відповідні механізми, процедури й інструменти, що забезпечують, по-перше, високу якість проведення аудиту державних фінансів і складання звіту про його результати; по-друге, досягнення поставленої мети й отримання достовірних результатів; по-третє, вжиття відповідних заходів, що дозволяють уникнути повторення виявлених помилок і недоліків проведення аудиту державних фінансів» [126].

Впровадження системи управління якістю в діяльність контролюючих органів державного фінансового контролю дозволить: отримувати обґрунтовані висновки за результатами контрольних заходів; зменшити ризики можливих судових позовів, що пояснюються помилками при проведенні контрольних заходів; сприяти підвищенню відповідальності контролерів; забезпечити результативність, дієвість і економічність, контрольного процесу; постійно поліпшувати та вдосконалювати контрольну-ревізійну роботу.

Зокрема, Т.О. Пожар обґрунтовано теоретико-методичний підхід до формування системи контролю якості аудиту ефективності, який базується на процесному підході і, на відміну від загальноприйнятого організаційного підходу (за суб'єктами, об'єктами і заходами забезпечення якості), передбачає

використання сукупності показників та критеріїв оцінки якості аудиту ефективності в межах кожної зі складових (ресурси, стратегія і планування, виконання і результати), дозволяє сформувавши достатній рівень впевненості в достовірності отриманих результатів аудиту й відповідності цілей результатам бюджетних програм [147].

На наш погляд, для розробки і впровадження ефективної системи управління якістю державного фінансового контролю необхідно вирішити методичні, організаційні, інформаційні, економічні та інші питання, які і складуть основу для її побудови.

У стандартах з аудиту державних фінансів INTOSAI наголошується, що робота аудиторів на кожному рівні і стадії перевірки повинна проводитися під належним наглядом упродовж всього періоду, а зафіксовані в робочих документах результати мають перевірятися керівником групи аудиторів. «Нагляд необхідний для виконання завдань перевірки і забезпечення її відповідної якості. Ось чому належний нагляд і контроль необхідні в усіх випадках незалежно від професійного рівня ревізорів» [232].

Система управління якістю контрольних заходів на основі рекомендацій INTOSAI, кращої світової практики і накопиченого досвіду передбачає:

- 1) здійснення контролю якості шляхом проведення вибірових постконтрольних оглядів незалежними аудиторами з оцінкою значущості і корисності матеріалів державного фінансового контролю, масштабності виконання запланованих контрольних заходів, надійності та ретельності висновків і рекомендацій, своєчасності підготовки, ясності й конструктивності складених звітів за підсумками державного фінансового контролю;

- 2) підвищення якості державного фінансового контролю шляхом забезпечення зростання ефективності та результативності контрольних заходів, а також їхнього позитивного впливу на сфери й об'єкти контролю, постійного вдосконалення самої системи управління якістю контрольних заходів;

3) забезпечення відповідності структури й організації діяльності контролюючих органів визначеним стратегічним цілям і завданням шляхом проведення функціонального аналізу за ділянками роботи і структурними підрозділами, розробки планів заходів для кожного структурного підрозділу із зазначенням необхідних результатів, а також постійного впровадження нових технологій у робочі процеси тощо;

4) проведення ефективної кадрової політики шляхом ретельного підбору персоналу, підвищення його кваліфікації, відповідальності кожного працівника за результати контролю;

5) впровадження системи постійної оцінки ефективності діяльності, що передбачає розробку кількісних і якісних показників роботи кожного структурного підрозділу, методик оцінки на всіх рівнях діяльності впливу трудової активності кожного працівника на досягнення стратегічної мети, постійне підвищення ефективності системи внутрішнього державного фінансового контролю;

б) впровадження ефективної системи мотивацій та заохочень працівників, що базується на застосуванні прозорих і справедливих методів стимулювання.

Нині слід виділити чинники, які впливають на мінімізацію впливу людського фактору на якість державного фінансового контролю й перебувають у площині його методологічного та організаційного забезпечення.

Факторами методологічного забезпечення є, насамперед, висока професійна діяльність з використанням сучасного аналітичного інструментарію доведень та аргументації, порівняльних оцінок та багатокритеріальної оптимізації, визнання суттєвості та ризику оцінок. Визнання доцільності та ефективності здійснюється в рамках структурованих інтересів тактичного і стратегічного планування. Важливе також приведення технологій контрольного процесу до світових стандартів, визнання високої якості контролю та забезпечення його незалежності. Суттєве досягнення

політичного та ідеологічного консенсусу щодо захисту національних чи корпоративних інтересів, високе суспільне визнання діяльності контролюючих органів.

В організаційному плані пріоритетною виступає чітка структуризація повноважень та комплектацій органів державного фінансового контролю, відмова від замовного підходу до організації контролю та його цільових установок, публічність контролю, зокрема й за наслідками виконаної роботи [188].

Утвердженню нових методологічних та організаційних засад мінімізації людського фактору в системі державного фінансового контролю сприяє широке впровадження сучасних інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю. Формування бази даних за результатом перевірок у реальному режимі часу, кваліфікована інтерпретація змін, відхилень та порушень незалежними експертами, оцінка вигод і втрат з позицій глобальних критеріїв національних інтересів технологічно можливі й доцільні, якщо вони підкріплені політичною волею [69, с.120]. Проте теперішня конфіденційність економічної інформації набула загрозливих розмірів і відгороджує значну частину прагматичних фахівців від суспільного життя. Через це стала менш результативною суспільна протидія корумпованості в контролюючих органах.

Важливу роль у системі управління якістю державного фінансового контролю відіграє також інформаційна база, яка може складатися із критеріїв, що слугуватимуть основними моментами при оцінюванні якості контролю. Критерії інформаційної бази управління якістю державного фінансового контролю можна об'єднати в три групи, а саме:

1-ша група – це управління якістю контрольного заходу, що містить: оцінку якості процесу його підготовки; управління якістю процесу здійснення цього заходу та управління якістю результату контрольного заходу;

2-га група – управління якістю кадрового забезпечення контролюючого органу, який містить: оцінку якості кадрової політики; оцінку якості

виконання працівниками органу контролю функціональних обов'язків та стимулювання працівників;

3-тя група – управління якістю методичного забезпечення контрольної роботи, яка повинна включати оцінку якості застосованих методів і прийомів здійснення контрольного заходу та оцінку дотримання вимог інструктивно-методичних матеріалів (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Інформаційна база управління якістю державного фінансового контролю

Передбачається, що кожний елемент системи управління якістю має вміщувати набір відповідних вимог, яких необхідно дотримуватися, і для реалізації яких необхідно розробити відповідні механізми й інструменти. Які саме критерії повинні застосовуватися до поняття «якість державного фінансового контролю» і як можна її оцінювати – ці питання залишаються на

сьогодні відкритими. Розуміння того, як відбувається оцінка якості державного фінансового контролю і які чинники залучені до оцінки, створює необхідні передумови для управління системою якості державного фінансового контролю.

Виокремлення критеріїв за групами орієнтоване на оцінку саме тих аспектів державного фінансового контролю, які визначають його дієвість та результативність і сприяють досягненню загальних цілей контрольного заходу.

До першої групи належать критерії якості, що характеризують якісний рівень підготовчого етапу. Для оцінки якості процесу підготовки контрольного заходу необхідно враховувати:

- відповідність визначення мети контрольного заходу повноваженням контролюючого органу;
- наявність усіх нормативно-законодавчих матеріалів, значущих для визначення мети державного фінансового контролю;
- відповідність програми державного фінансового контролю меті контрольного заходу;
- відповідність кваліфікації та досвіду роботи контролерів контрольному заходу;
- врахування результатів контролю діяльності підконтрольного об'єкта, а також перевірок, проведених іншими контролюючими органами;
- врахування виконання рекомендацій за результатами попередніх перевірок;
- визначення відповідних критеріїв оцінки результатів діяльності об'єкта, що перевіряється.

Застосування вищенаведених критеріїв дозволить розробити ефективні напрями підготовки контрольного заходу, які забезпечуються, перш за все, шляхом професійної підготовки контролерів. Результатами підготовчої стадії оцінки якості державного фінансового контролю є: виявлення помилок на ранньому етапі його здійснення, тобто на стадії планування бюджетних

показників, що сприяє збереженню часу та ресурсів, необхідних для виправлення помилок на наступних стадіях; визначення проблем інтеграції з іншими контролюючими органами, а також неузгодженостей в діях, які можуть спричинити збільшення витрат на проведення державного фінансового контролю.

Наступними складовими першої групи є критерії якості процесу здійснення контролю, які повинні передбачати: відповідність встановленому порядку проведення контрольного заходу; відповідність роботи, яку виконують контролери, робочому плану та програмі контрольного заходу; відповідність виконуваних процедур і дій програмі контролю; наявність у перевіряючих відповідних знань, умінь і навичок для виконання програми контрольного заходу; відповідність використаних методів і процедур контролю для отримання необхідних результатів щодо виконання програми контрольного заходу; відповідність інформаційних технологій програмі контрольного заходу; забезпечення надійності, об'єктивності та якості отриманих фактичних даних про об'єкт перевірки; відповідність результатів контролю визначеним цілям контрольного заходу, характеру і масштабам виконаної контрольної роботи; наявність пропозицій за результатами контрольного заходу, які сприятимуть підвищенню ефективності діяльності об'єкта, що контролюється.

Третьою складовою першої групи є критерії оцінки якості результату контрольного заходу. Вони дозволяють оцінити результативність його проведення за такими показниками, як ефективність роботи групи контролерів, їхні пропозиції, а також заходи, проведені на підставі розроблених рекомендацій. Доцільно зазначити, що без якісного документування результатів контрольного заходу важко довести факт бюджетного правопорушення та визначити винних. Саме за результатами контрольного заходу будується об'єктивний розгляд справи про відшкодування збитків та притягнення до відповідальності порушників. Якість результату контрольного заходу можна оцінити за допомогою таких критеріїв:

- відповідність звіту про результати контрольного заходу контрольно-ревізійним стандартам;
- відповідність виконаної роботи програмі контрольного заходу:
- перевірка усіх питань, визначених програмою контролю;
- підкріплення результатів контролю відповідними доказами та розрахунками;
- відповідність звіту поставленій мети заходу;
- відображення у звіті за результатами контрольного заходу думок усіх контролерів;
- доведення виявлених фактів фінансових порушень до відповідних компетентних органів.

Друга група складається з критеріїв оцінки якості кадрового забезпечення, які мають суттєве значення для оцінювання якості державного фінансового контролю в цілому. Критерії якості кадрового забезпечення включають такі показники: оцінка складу працівників за посадами, спеціальностями, стажем роботи за спеціальністю та індивідуальними здібностями фахівців. Важливе значення має оцінка кадрового складу з моральних, соціально-психологічних позицій, його свідоме прагнення до якісного здійснення контрольного заходу. Велику роль відіграє й рівень професійної компетенції працівників та їхня кваліфікація, які повинні відповідати сучасним вимогам і завданням державного фінансового контролю.

Третя група охоплює критерії оцінки якості методичного забезпечення, покликані характеризувати якість застосовуваних методів і прийомів здійснення контрольного заходу та ступінь дотримання вимог інструктивно-методичних матеріалів.

Основною одиницею виміру слугують коефіцієнти якості, що обчислюються як різниця між негативними й позитивними значеннями показника якості певної групи критеріїв.

Контроль якості повинен бути постійним інструментом контрольної роботи для забезпечення якісного аудиту. Контроль якості повинен бути «орієнтований на результат» [222].

За результатами аналізу й узагальнення зарубіжного досвіду можна запропонувати систему управління якістю контрольних заходів, що дозволить суттєво підвищити результативність державного фінансового контролю місцевих бюджетів. Основними її завданнями повинні стати:

- попередження можливих порушень і недоліків при плануванні і проведенні контрольних заходів;
- виявлення та усунення порушень і недоліків під час підготовки, проведення й оформлення результатів контрольних заходів;
- реалізація заходів, що спрямовані на недопущення в подальшому виявлених та інших можливих порушень і недоліків при проведенні контрольних заходів.

З метою забезпечення якості державного фінансового контролю місцевих бюджетів у кожному контролюючому органі доцільно виділити структурний підрозділ, який би управляв процесом забезпечення якості державного фінансового контролю. Діяльність підрозділу доцільно було б організувати за такими відділами:

1. Управління, що повинно включати управління ризиками, показниками діяльності та експертну оцінку.

Підрозділ може розвивати політику управління ризику, яка має ідентифікувати різні види ризиків із метою їх пом'якшення й розподілення відповідальності за управління ризиком; організувати внутрішній відділ управління ризиком, щоб полегшити спостереження за процесом управління ним. Відділ має бути незалежним від інших організаційних одиниць і мати достатні повноваження для фактичного виконання функцій.

Управління показниками діяльності, які вимірюють досягнення ключових стратегічних цілей, для того, щоб відстежувати виконання, ідентифікувати проблеми або слабкості й виправляти їх.

Експертна оцінка – процес оцінки результатів діяльності організації і методів роботи контролюючих органів визнаними експертами. Вона повинна визначати напрями вдосконалення контрольних процедур, у такий спосіб сприяючи підвищенню ефективності функціонування органів контролю. Експертна оцінка має важливе значення з огляду на те, що, виконуючи важливі завдання, суб'єкти контролю працюють за умов відсутності змагання.

2. Людські ресурси, які охоплюють службову атестацію персоналу, професійну підготовку, стимулювання контролерів та етичні вимоги.

Службова атестація є інструментом управління, розвитком кар'єри, за допомогою якого оцінюються продуктивність і здібності співробітників. Успіх кожного органу контролю значно залежить від фактичної реалізації знань, навичок, компетенції людських ресурсів, які повинні мати високу професійну підготовку. Стимулювання персоналу справляє позитивну дію як на орган контролю, так і його працівників. Задоволені працівники прагнуть бути продуктивнішими, творчими і лояльними. Отримання продукту високої якості вимагає мотивації і адекватної винагороди працівників. Увесь персонал контролюючих органів має демонструвати відповідну етичну поведінку. Етичні вимоги ґрунтуються на моральному кодексі (ISSAI 30), основними принципами професійної етики є: цілісність; незалежність, об'єктивність і неупередженість; професійна секретність; компетентність [236].

3. Контрольні заходи, що передбачають визначення завдань, співпрацю з підконтрольним суб'єктом, моніторинг впливу аудитів та оцінку якості завершених аудитів.

Контролюючий орган обирає обов'язкові (визначені законодавчо) і дискреційні (за власним вибором) завдання контрольного заходу, орієнтовані на його ефективне проведення й оптимальне використання. Він повинен створити процес планування аудиторської діяльності (як довгостроковий, так і середньостроковий), з урахуванням правових зобов'язань, а також з урахуванням ризику, суттєвості й часу попереднього аудиту. При цьому

особлива увага має бути приділена вибору дискреційних аудиторських завдань, які мають безпосереднє відношення до зацікавлених сторін.

Для того, щоб бути об'єктивним, аудиторіві треба залишитися незалежним від підконтрольного суб'єкта. Проте досягнення ефективного і успішного завершення аудиту вимагає співпраці з підконтрольним суб'єктом, зокрема, щоб полегшити доступ до необхідних даних та інформації. Крім того, така співпраця може збільшити вірогідність, що підконтрольний суб'єкт виконає отримані висновки й рекомендації.

Моніторинг впливу аудитів передбачає, що контролюючий орган має бути поінформованим про те, як робота аудиторів сприяла досягненню підвищення управління й ефективності в роботі підконтрольного суб'єкта. Важлива також практика забезпечення зворотного зв'язку від підконтрольного суб'єкта про виконання контрольних рекомендацій.

Оцінка якості завершених аудитів дозволяє: досягти вищої контрольної якості і збільшити довіру до результатів аудиту; ідентифікувати можливі удосконалення, виправні заходи або зміни до робочих процедур і/або керівництва.

4. Комунікації, складовими яких мають бути внутрішня та зовнішня комунікації і відносини із зацікавленими особами.

Розвиток різних засобів зв'язку й обміну інформацією заохочує і посилює якість внутрішньої комунікації і діалогу. Структурний підрозділ повинен встановити стратегію і процедури, націлені на створення доброзичливого і конструктивного середовища комунікації, і заохочувати, щоб управління і персонал активно використовували ці механізми.

Контролюючим органам також необхідно формувати ефективні зовнішні канали зв'язку, щоб гарантувати достатню прозорість і відповідальність, у тому числі збільшення їх повноважень, довіри і репутації. Інформація відносно результатів діяльності контролюючого органу має бути доступною для підконтрольних суб'єктів, засобів масової інформації, громадськості, науковців і дослідницьких установ.

Основними функціями структурного підрозділу з вказаними відділами можна визначити такі:

1. Упровадження нових методів планування контрольних заходів, що визначають найбільш ефективні сфери контролю на основі аналізу ризиків і значущості; ретельний підбір трудових і матеріально-технічних ресурсів для кожного запланованого контрольного заходу; подальше підвищення якості планів і програм контрольного заходу із зазначенням очікуваних результатів контролю.

2. Вивчення досвіду роботи органів фінансового контролю зарубіжних країн; застосування методів порівняльного і структурного аналізу; розробка критеріїв оцінки наслідків виявлених порушень і недоліків; налагодження обміну інформацією з об'єктами контролю; здійснення постійного моніторингу та дистанційного контролю через уніфікацію інформаційних систем з об'єктами контролю.

3. Впровадження ефективної системи нагляду та контролю на всіх стадіях контрольної-аналітичного заходу для забезпечення досягнення мети державного фінансового контролю.

4. Формування чіткого та систематично поновлюваного переліку звітних показників за наслідками контрольних заходів відповідно до середньострокових пріоритетів. У переліку кількісних показників мають бути відображені упущені вигоди, втрати бюджету, суми заощаджених коштів тощо, а перелік якісних показників повинен відбивати зміни у сфері проведеного контролю і в діяльності конкретного об'єкта контролю.

5. Підвищення дієвості рішень і рекомендацій, прийнятих за підсумками контрольної-аналітичних заходів шляхом; вживання вичерпних заходів щодо відшкодування завданого збитку інтересам держави; підвищення ефективності управління ресурсами й активами.

Отже, якісне виконання державного фінансового контролю місцевих бюджетів визначається ступенем досконалості структури органів контролю; цільовим спрямуванням; організацією контрольного заходу; ресурсним

забезпеченням; рівнем обробки результатів контролю та їх вагомістю, оцінкою ризиків тощо.

Відповідно для підвищення якості контрольних заходів потрібно зважати на ризики, які можуть виникати під час здійснення державного фінансового контролю, оскільки в умовах ринкової економіки ризик недоотримання коштів у бюджеті різного рівня і ризик недофінансування значно збільшується.

Саме тому виникає потреба одночасного аналізу, оцінки та управління ризиком в загальному ланцюгу державного управління й регулювання. Більше того, в контексті зростаючих складностей взаємозв'язків і взаємозалежностей усіх сфер життєдіяльності держави також збільшується необхідність інформування суспільства про природу ризику, обґрунтованості прийняття управлінських рішень. Зазвичай стандарти управління ризиком визначають його як імовірність події та її наслідків (ISO/IEC Guide 73) [232]. Будь-які дії призводять до подій і наслідків, які можуть являти собою як потенційні «позитивні» можливості, так і «загрози» для організації державного фінансового контролю.

Відповідно до Міжнародних стандартів аудитух, аудиторський ризик – це ризик або небезпека того, що аудитор зробить неправильний висновок щодо фінансової звітності після виконання ним аудиторських процедур, тобто за неправильно складеною фінансовою звітністю буде представлений аудиторський висновок без застережень і навпаки [124]. Аудиторський ризик поділяють на ризик аудиторської діяльності та ризик аудиторської перевірки, пов'язаний з висловленням хибної думки аудитором в аудиторському висновку щодо фінансової звітності підконтрольного об'єкта.

На думку В.Ф. Максимової, «для ефективного управління фінансовими ризиками і ризиками взагалі необхідно спиратися на наукові розробки, вміло комбінувати вдалі методи і застосовувати їх у повсякденній роботі. Головне, щоб система управління фінансовими ризиками була простою, прозорою, практичною і відповідала стратегічним цілям...» [117].

Управління ризиками являє собою безперервний цикл, що передбачає такі кроки: визначення ризиків; аналіз ризиків; оцінка ризиків та визначення їх пріоритетності; робота з ризиками та оцінка роботи з ризиками. Отже, управління ризиком передбачає здійснення низки процесів і дій, що реалізують цілеспрямований вплив на ризик.

У багатьох країнах зміст програми державного аудиту ефективності значною мірою визначається попередніми оцінками ризику. Зокрема, для оцінювання ступеня ризику, з яким зустрічаються державні аудитори Канади при здійсненні перевірок у державному секторі економіки, використовується методика, за якої високий рівень ризику зумовлений, насамперед, тим, наскільки суттєві очікувані відхилення від цілей, норм, стандартів. Другим показником, який також впливає на ризик, є можлива частота появи відхилення (порушення) [116].

Під управлінням ризиками розуміють «систему принципів і методів розробки і реалізації ризикових фінансових рішень, що забезпечують всебічну оцінку різних видів фінансових ризиків і нейтралізацію їх можливих негативних фінансових наслідків» [188]; «інструмент прийняття рішень, а саме процедури і дії, які дають можливість виявити, оцінити, прослідкувати та усунути ризики до або під час їх перетворення у проблеми» [64].

Враховуючи дискусії науковців та зарубіжний досвід, зрозуміло, що й в Україні назріла необхідність запровадження нових форм контролю, які приведуть до зміни ідеології діяльності Державної фінансової інспекції України – перехід у роботі від фіксації порушень до їх попередження і недопущення, тобто до мінімізації ризиків.

Дуже важливим питанням для аудитора в питанні мінімізації людського фактору є методика визначення величини аудиторського ризику. Зазначимо, що єдиної такої методики немає. Вона, як правило, розробляється кожною аудиторською фірмою або окремим аудитором відповідно до умов конкретної перевірки. З цією метою створюють так звані моделі аудиторського ризику, які постійно вдосконалюються.

Розглянемо концептуальну модель, яка базується на оцінюванні чинників, що можуть прямо чи опосередковано впливати на величину ризику (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Концептуальна модель управління ризиком [64]

Реалізація запропонованої моделі передбачає виконання ряду послідовних етапів: проведення чіткої ідентифікації виду ризику, ґрунтуючись на оцінюванні характерних особливостей виду діяльності, визначення основної мети, результатів, чинників, що на нього впливають; оцінювання ризику якісно і кількісно, обґрунтування оптимального рівня ризику та заходів з управління ризиком, які мають бути враховані у стратегії діяльності контролюючих органів.

При якісному оцінюванні аудиторського ризику необхідно дати ґрунтовну характеристику всім видам ризиків, які можуть виникнути в процесі проведення контрольного заходу й можуть бути ідентифіковані. Необхідним елементом якісного оцінювання ризиків є їх розподіл на ризики відомі (ті, що часто зустрічаються), передбачувані та непередбачувані [114].

До відомих ризиків, що виникають під час аудиторської діяльності, можна віднести низьку якість робіт при мінімальних строках проведення аудиту, ймовірність винесення аудитором неправильного аудиторського висновку за результатами аудиту. До ризиків, що можуть бути передбачені, належить та група ризиків, які, як правило, періодично повторювались в процесі виявлення бюджетних правопорушень, наприклад, недотримання чинного законодавства, інші порушення фінансової дисципліни.

Непередбачувані ризики являють собою загрози, в яких не можна точно спрогнозувати час виникнення, масштаби, наслідки: політичні зміни, зміни в законодавстві, що визначають сферу дії аудиту, форс-мажорні обставини.

М. Клименюк та І. Брижань пропонують проводити кількісну оцінку ризику після його ідентифікації та віднесення до однієї з трьох категорій: відомі ризики, передбачені й несподівані ризики [100]. Традиційно для кількісного оцінювання ризиків використовуються ряд методів: математичної статистики; дерева рішень; аналізу чутливості; експертних оцінок; аналізу результатів діяльності.

Вибір методу оцінювання залежить від виду, до якого віднесено ризик. Для відомих ризиків найбільш доцільне застосування методів математичної статистики (за умови наявності статистичної інформації для одержання прогнозних оцінок). Для передбачуваних ризиків метод аналізу чутливості, застосування якого передбачає виявлення сценаріїв, при реалізації яких може відбутися зниження планових показників до критичного рівня. При відсутності достатньої статистичної інформації для оцінювання передбачуваних ризиків застосовується метод експертних оцінок, метод дерева рішень, який передбачає графічну побудову варіантів рішень, що можуть бути прийняті, та оцінювання можливих подій.

Заходи з управління ризиками державного фінансового контролю місцевих бюджетів можна розділити на чотири категорії:

- 1) передача ризику – може здійснюватися шляхом страхування ризику:

2) прийняття ризику – таке рішення приймається у випадку, якщо можливості вплинути на ризик іншими заходами обмежені або якщо витрати на здійснення управлінських дій перевищують потенційні втрати від впливу ризику;

3) зменшення ризику – передбачає активний вплив на ризик; механізми впливу на ризик є складовою внутрішньої контрольної діяльності;

4) зупинення діяльності – відповідно, зупинення впливу ризику [71].

Отже, до основних завдань системи управління ризиками державного фінансового контролю можна віднести: створення єдиного інформаційного простору, що забезпечує функціонування системи управління ризиками; розробку методик із виявлення ризиків; визначення потенціальних і фіксування виявлених ризиків; виявлення причин і умов, що сприяють фінансовим правопорушенням; оцінку можливого збитку у випадку виникнення потенційних ризиків і збитку при виявлених ризиках; визначення можливостей попередження або мінімізації ризиків, а також визначення необхідних ресурсів і розробку пропозицій з їх оптимального розподілу; розробку і застосування методик оцінки ефективності застосованих заходів; розробку і практичну реалізацію заходів із попередження або мінімізації ризиків; контроль за практичною реалізацією заходів із попередження або мінімізації ризиків; оцінку ефективності застосованих заходів з управління ризиками і відповідне корегування управлінських рішень; накопичення і аналіз інформації про результати застосування окремих форм контролю або їх сукупності, а також про причини й умови, що сприяють фінансовим порушенням.

Система управління ризиками має забезпечити організацію ефективного державного фінансового контролю на основі принципу вибірковості, що дозволить контролюючим органам зосередити увагу на найбільш важливих і пріоритетних напрямках роботи і, відповідно, сприятиме ефективному використанню ресурсів, а також виявленню і прогнозуванню порушень фінансового законодавства.

Отже, для мінімізації впливу людського фактору в системі державного фінансового контролю необхідно:

по-перше, впровадити систему управління якістю державного фінансового контролю;

по-друге, розробити ефективні напрями підготовки контрольного заходу, які забезпечуються, перш за все, шляхом професійної підготовки контролерів;

по-третє, запровадити планування контрольних заходів за принципом оцінки ризиків діяльності об'єктів контролю (а це, у свою чергу, потребує розробки методології управління ризиками); визначити перелік ризикових операцій, які слід взяти до уваги при складанні програми аудиту;

по-четверте, створити відповідну правову базу, розробити стандарти визначення ризиків та правила їх оцінки;

по-п'яте, в кожному контролюючому органі створити структурний підрозділ, який би управляв процесом забезпечення якості державного фінансового контролю місцевих бюджетів і попереджував виникнення аудиторських ризиків у процесі планування та здійснення контрольних заходів.

3.3. Підвищення ефективності державного фінансового контролю на основі економіко-математичної моделі

Чинна нині система формування та виконання державного та місцевих бюджетів, обліку та звітності, на жаль, не орієнтована на підвищення ефективності використання державних коштів, не має кількісних вимірів соціально значущих результатів витрат державних коштів, на досягнення яких має бути спрямована діяльність їх одержувачів. Це, відповідно, відбивається і на державному фінансовому контролі, оцінки під час здійснення якого іноді суб'єктивні.

Відсутність методик оцінки ефективності державного фінансового контролю, затверджених хоча б на рівні окремих контрольних органів, поглиблює ситуацію, за якої загальний розмір втрат від фінансових порушень і зловживань загалом у країні фактично нікому не відомий, оскільки результати роботи окремих контролюючих органів не публікуються, або публікуються нерегулярно, а зведеної статистичної звітності з цього питання взагалі немає.

Аналіз наукової економічної літератури щодо визначення поняття «ефективність» дозволяє зробити узагальнення, необхідні для розуміння цієї проблеми. В економічній літературі під час аналізу ефективності державного фінансового контролю основну увагу звертають на проблему ефективності функціонування органів державного фінансового контролю. За межами аналізу практично залишаються питання ефективності формування та використання бюджетних коштів, а також використання державної власності. Вважаємо, що для оцінки ефективності державного фінансового контролю потрібно підходити комплексно, враховуючи всі складові механізму його оцінки, зокрема нормативно-правову, інформаційну, організаційну, методичну та кадрову складову. На жаль, розглядаючи кожен з них, можна виділити комплекс проблем, що знижують ефективність державного фінансового контролю як на державному, так і на місцевому рівнях (рис. 3.3). Коротко розглянемо проблеми, які впливають на ефективність державного фінансового контролю.

Нормативно-правове забезпечення. Зазначена проблема комплексна і включає ряд складових. Найбільшим недоліком у порівнянні з іноземними державами [118; 119] є відсутність чіткого, взаємоузгодженого та всеохоплюючого нормативно-правового забезпечення, що пояснюється існуванням значної кількості нормативно-правових активів, які регулюють діяльність окремих суб'єктів державного фінансового контролю і мають ряд логічних протиріч. Це призводить не лише до дублювання повноважень окремими контролюючими суб'єктами та, як результат, до надлишкового

витрачання бюджетних коштів, але й до неповного і несистемного охоплення об'єктів контролю.



Рис. 3.3. Сучасні проблеми державного фінансового контролю місцевих бюджетів, що знижують його ефективність (складено автором)

Інформаційне забезпечення. Важливою умовою забезпечення ефективного функціонування органів державного контролю є спрямованість їх контрольних дій, тобто їх системність, оптимальність і збалансованість. Невиконання хоча б однієї з цих умов має наслідком неефективне функціонування всієї системи державного контролю. З огляду на це, необхідно до однієї з перших вимог віднести вимогу інформаційної забезпеченості як передумови для проведення якісної перевірки та підготовки висновків про реальний стан або дії підконтрольного об'єкта.

Зазначимо, що збільшення обсягів інформації через розширення джерел її надходження від органів контролю в рамках єдиної системи державного фінансового контролю значно ускладнює процес аналітичної обробки та

прийняття рішень. А це, у свою чергу, знижує ефективність державного фінансового контролю, тому ефективний фінансовий контроль можна здійснювати тільки при використанні інформаційних технологій контролюючими органами [14]. Не проведено також належної роботи щодо інформаційної взаємодії контролюючих органів, не налагоджено взаємний доступ до різних реєстрів, якими опікуються органи влади, що негативно впливає на оперативність та якість контролю.

Відсутність офіційної звітності про стан фінансово-бюджетної дисципліни на місцевому рівні, а також невизначеність механізму встановлення відповідальності посадових осіб, уповноважених на здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів, створюють умови для значного зниження рівня фінансово-бюджетної дисципліни як у цілому по країні, так і в переважній більшості регіонів. Не сприяє ефективності контролю і недостатній рівень інформування громадськості про стан фінансово-бюджетної дисципліни та результати контрольних заходів як на центральному, так і на регіональному рівнях.

Тому важливою вимогою побудови єдиної системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів є створення в державі ефективної автоматизованої інформаційно-аналітичної системи на основі сучасних інформаційних технологій, яка призначена для збирання, зберігання, пошуку та видачі інформації про всі здійснені контрольні заходи та їхні результати, тобто для систематизації даних контролю та узагальнюючого висновку.

Організаційне забезпечення. Серед найбільш проблемних питань організації державного фінансового контролю є те, що в наявності не лише розрізненість зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю, їх відомча закритість, а й штучне протиставлення різних контролюючих органів на фоні відсутності однозначного тлумачення їх повноважень, належної узгодженості й координації дій. Це спричиняє дублювання функцій різних контролюючих органів у сфері державного фінансового контролю, недостатню співпрацю контролюючих органів (координацію їх дій),

здійснення перевірок за різною методологією, відсутність чітких механізмів відшкодування коштів, використаних із фінансовими порушеннями, тощо.

Ще однією вимогою повинні бути комплексність і пріоритетність. Це означає, що об'єкти різного типу для цілісного уявлення про їхній стан повинні бути охоплені комплексним державним фінансовим контролем. Комплексність передбачає необхідність охоплення контролем усіх основних об'єктів з широкого кола підконтрольних питань, що вимагає проведення державного фінансового контролю найважливіших об'єктів.

У матеріалах конгресу Європейської організації вищих контрольних органів зазначено, що контрольному органу немає сенсу охоплювати контролем усю фінансову діяльність держави, але необхідно піддати контролю ті об'єкти, де гарантована як результат контролю найбільша віддача й максимальне сприяння економії державних коштів [49, с.40].

Ефективність системи державного фінансового контролю пов'язана також із тим, наскільки підпорядкована регламенту контрольна діяльність. На думку І. Микитюка, без регламентації та застосування типових рішень у тій чи іншій ситуації контрольна організація не може працювати злагоджено по всіх її ланках. Ось чому необхідно встановити процедури, що визначають характер, масштаби, періодичність і час проведення контрольних заходів.

Система державного фінансового контролю повинна відповідати вимогам економічної ефективності, тобто витрати на контроль не мають перебільшувати очікуваних збитків через відсутність контрольних заходів. Ця вимога передбачає також необхідність оптимізації організаційної структури державного фінансового контролю місцевих бюджетів, тобто виявлення та спрощення зайвих ланок, оптимального поєднання централізованого й децентралізованого управління в структурі органів.

Кадрове забезпечення. Вирішальну роль у забезпеченні ефективного функціонування державного фінансового контролю відіграє, по-перше, компетентність кадрів; по-друге, кваліфікація кадрів; по-третє, адекватне

закріплення в нормативно-правових актах їхнього матеріального, політичного й соціального захисту.

Відповідно для підвищення ефективності державного фінансового контролю необхідно підвищувати якість роботи контролерів, які повинні виявляти максимально можливу кількість порушень та пропонувати заходи щодо недопущення їх виникнення в майбутньому.

Методичне забезпечення. Контролюючими органами за роки їх функціонування затверджені нечисленні методичні рекомендації з проведення різних заходів державного фінансового контролю. Утім, здійснений аналіз сучасної вітчизняної практики дозволив з'ясувати, що існуюче методичне забезпечення державного фінансового контролю неповне, недосконале й неефективне, що негативно позначається на його результативності й ефективності. Неефективність методичного забезпечення державного фінансового контролю, що зменшує його дієвість, зумовлена: відсутністю системної методичної бази державного фінансового контролю і комплексних методичних вказівок зі здійснення контрольних заходів; недосконалістю методик здійснення контрольних-ревізійних, контрольних-аналітичних та експертних заходів; відсутністю досконалого методичного забезпечення складання програм зі здійснення контрольних заходів і поліпшення якості підготовки результатуючих документів; недостатньою алгоритмізацією наявних методичних рекомендацій з проведення державного фінансового контролю й оформлення його результатів, оцінки діяльності його органів тощо.

З огляду на зазначені проблеми, передумовами підвищення ефективності державного фінансового контролю державного та місцевих бюджетів можуть бути:

- формування єдиних концептуальних засад організації державного фінансового контролю в сучасних умовах трансформації бюджетних відносин;
- створення єдиного правового поля розвитку державного фінансового контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами контрольних функцій;

- формування нових та удосконалення чинних процедур державного фінансового контролю;
- удосконалення методик державного фінансового контролю;
- оптимізація організаційних структур державного фінансового контролю;
- удосконалення кадрового забезпечення державного фінансового контролю та створення сучасної науково-дослідної і навчальної бази за міжнародними зразками;
- створення нової інформаційно-комунікаційної інфраструктури, яка відповідатиме сучасним умовам;
- поліпшення матеріально-технічного та фінансового забезпечення функціонування державного фінансового контролю тощо.

При розгляді ефективності державного фінансового контролю місцевих бюджетів слід також звертати увагу на методику здійснення оцінки ефективності. Вихідним пунктом розробки методології оцінки ефективності державного фінансового контролю є виявлення критеріїв виміру ефективності управління фінансами.

Оцінка ефективності державного фінансового контролю здійснюється за відповідними критеріями шляхом дослідження множини взаємопов'язаних показників. Узагальнюючи різні наукові підходи до визначення критеріїв ефективності, відобразимо їх у табл. 3.1. Наведені критерії оцінки дають змогу оцінити ефективність державного фінансового контролю як управлінської діяльності (функції), так і органу державного фінансового контролю. Якщо критерії досягнення мети контролю мають загальний характер, то для показників характерне розкриття внутрішнього змісту контрольної роботи, виявлення складових частин, з яких складається отриманий позитивний результат, що і дає можливість оцінювати якість державного фінансового контролю.

Показники відіграють подвійну роль: з одного боку, свідчать про рівень роботи контролюючого органу, є основою оцінки його роботи, а з іншого –

виявляють і усувають фінансові порушення. Показники завжди повинні містити в собі кількісну оцінку проведеної контрольним органом роботи.

Таблиця 3.1

Критерії ефективності системи фінансового контролю

№ з/п	Критерій	Характеристика	Основні показники
1	Результативності	Результат діяльності контролюючого органу	1) обсяг коштів, використаних із порушенням законодавства; 2) обсяг неефективно використаних коштів; 3) кількість виявлених правопорушень
2	Дієвості	Активність діяльності контролюючого органу	1) кількість приписів щодо правопорушень, згідно з оформленими протоколами про правопорушення; 2) обсяг коштів, повернутих у бюджет; 3) кількість відкритих кримінальних та адміністративних справ за економічні злочини
3	Економічності	Безпосередньо пов'язаний з обсягами кошторисного фінансування	1) обсяг фінансування контролюючого органу; 2) обсяг коштів, витрачених на здійснення контролюючих заходів; 3) кількість перевірених об'єктів
4	Інтенсивності	Продуктивність діяльності контролюючого органу	1) кількість контрольних заходів (на 1 інспектора чи на 1 інспекцію); 2) обсяг перевірених коштів (одним контролером чи відділом); 3) кількість перевірених об'єктів
5	Динамічності	Характеризує процес здійснення та результати контрольних заходів	1) рівень результативності контрольних заходів; 2) рівень ефективності контрольного заходу; 3) рівень жорсткості контрольних заходів; 4) рівень дієвості протоколів про адміністративні правопорушення; 5) рівень ефективності приписів

Джерело: складено та систематизовано автором на основі [116; 141; 215; 222].

Критерії ефективності фінансового контролю характеризуються більшою стійкістю, ніж показники. Це закономірно, оскільки показників набагато більше, вони різноманітніші та відображають відмінність завдань конкретних перевірок, специфіку діяльності органів управління різними галузями економіки. Таким чином, якщо критерії ефективності фінансового контролю відрізняються єдністю, загальним характером, то для показників ефективності характерні конкретність, множинність і різноманітність [7].

Кожен із вищенаведених критеріїв можна оцінити кількісно. Але система показників за складом може бути різною, враховуючи специфіку контролюючого органу і його окремих підрозділів. Розглянемо критеріальні показники ефективності державного фінансового контролю на прикладі Державної фінансової інспекції України, яка здійснює незалежний внутрішній фінансовий контроль від імені виконавчої гілки влади.

Критерій результативності характеризує результати діяльності контролюючого органу. Оцінка даного критерію може здійснюватися з використанням таких показників: виявлений обсяг коштів, використаних із порушеннями законодавства; виявлений обсяг неефективно використаних коштів; виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням; кількість підготовлених актів ревізій і приписів тощо.

Оцінку критерію дієвості можна здійснювати за такими показниками: кількість виконаних приписів; обсяг коштів, повернутих у бюджет; обсяг збільшення дохідної частини бюджету або економії його видаткової частини; кількість рішень (наказів, розпоряджень); кількість кримінальних справ; кількість справ про адміністративні порушення тощо.

Критерій економічності безпосередньо пов'язаний з обсягами кошторисного фінансування контролюючого органу та може включати в себе оцінку таких показників: обсяг фінансування контролюючого органу; обсяг коштів, витрачених на здійснення контрольних заходів; обсяг коштів, витрачених на підготовку матеріалів для перевіряючих; рівень економічності тощо.

Крім названих критеріїв та їх показників, що визначають власне ефективність фінансового контролю як дії, доцільно використовувати ще два критерії, що оцінюють діяльність Державної фінансової інспекції України як контролюючого органу. Такими критеріями є:

- критерій інтенсивності діяльності включає показники: кількість контрольних заходів (на 1 інспектора чи на 1 інспекцію); обсяг перевірених коштів (одним контролером чи відділом); кількість перевірених об'єктів;

- критерій динамічності діяльності включає показники: рівень результативності контрольних заходів; рівень ефективності контрольного заходу; рівень жорсткості контрольних заходів; рівень дієвості протоколів про адміністративні правопорушення; рівень ефективності приписів тощо.

Розглянуті критерії ефективності державного фінансового контролю дозволяють побудувати математичну модель його оцінки:

$$y_{\text{еф.сист}} = y_{\text{рез}} + y_{\delta} + y_{\text{ек}} + y_{\text{инт}} + y_{\text{дин}} \rightarrow \max \quad (3.1)$$

або

$$y_{\text{еф.сист}} = w_{\text{рез}} y_{\text{рез}} + w_{\delta} y_{\delta} + w_{\text{ек}} y_{\text{ек}} + w_{\text{инт}} y_{\text{инт}} + w_{\text{дин}} y_{\text{дин}} \rightarrow \max, \quad (3.2)$$

де: $w_{\text{рез}}, w_{\delta}, w_{\text{ек}}, w_{\text{инт}}, w_{\text{дин}}$ ($w_{\text{рез}} \geq 0, w_{\delta} \geq 0, w_{\text{ек}} \geq 0, w_{\text{инт}} \geq 0, w_{\text{дин}} \geq 0, w_{\text{рез}} + w_{\delta} + w_{\text{ек}} + w_{\text{инт}} + w_{\text{дин}} = 1$) – вагові коефіцієнти відповідних складових системи фінансового контролю;

$y_{\text{рез}} = F_{\text{рез}}(x_{\text{рез}}^{(1)}, x_{\text{рез}}^{(2)}, \dots, x_{\text{рез}}^{(n_{\text{рез}})})$ – функція ефективності критерію результативності державного фінансового контролю; $n_{\text{рез}}$ – кількість показників, що описують складову результативності системи фінансового контролю; $x_{\text{рез}}^{(1)}, x_{\text{рез}}^{(2)}, \dots, x_{\text{рез}}^{(n_{\text{рез}})}$ – значення показників, що описують складову результативності системи фінансового контролю;

$y_{\delta} = F_{\delta}(x_{\delta}^{(1)}, x_{\delta}^{(2)}, \dots, x_{\delta}^{(n_{\delta})})$ – функція ефективності критерію дієвості системи фінансового контролю; n_{δ} – кількість показників, що описують

складову дієвості системи фінансового контролю; $x_{\delta}^{(1)}, x_{\delta}^{(2)}, \dots, x_{\delta}^{(n_{\delta})}$ – значення показників, що описують складову результативності системи фінансового контролю;

$$y_{ек} = F_{ек} \left(x_{ек}^{(1)}, x_{ек}^{(2)}, \dots, x_{ек}^{(n_{ек})} \right) – \text{функція ефективності критерію економічності}$$

системи фінансового контролю; $n_{ек}$ – кількість показників, що описують складову економічності системи фінансового контролю; $x_{ек}^{(1)}, x_{ек}^{(2)}, \dots, x_{ек}^{(n_{ек})}$ – значення показників, що описують складову економічності системи фінансового контролю;

$$y_{инт} = F_{инт} \left(x_{инт}^{(1)}, x_{инт}^{(2)}, \dots, x_{инт}^{(n_{инт})} \right) – \text{функція ефективності критерію}$$

інтенсивності системи фінансового контролю; $n_{инт}$ – кількість показників, що описують складову інтенсивності системи фінансового контролю; $x_{инт}^{(1)}, x_{инт}^{(2)}, \dots, x_{инт}^{(n_{инт})}$ – значення показників, що описують складову інтенсивності системи фінансового контролю;

$$y_{дин} = F_{дин} \left(x_{дин}^{(1)}, x_{дин}^{(2)}, \dots, x_{дин}^{(n_{дин})} \right) – \text{функція ефективності критерію}$$

динамічності системи фінансового контролю; $n_{дин}$ – кількість показників, що описують складову динамічності системи фінансового контролю; $x_{дин}^{(1)}, x_{дин}^{(2)}, \dots, x_{дин}^{(n_{дин})}$ – значення показників, що описують складову динамічності системи фінансового контролю.

Побудована модель дозволяє визначити ефективність державного фінансового контролю на основі аналізу критеріїв ефективності. При наявності статистичної інформації на основі цього можна створити систему прийняття рішень щодо оцінки ефективності державного фінансового контролю на основі показників, які характеризують той чи інший критерій ефективності.

При знаходженні розв'язку побудованої моделі для кількісної та якісної оцінки критеріїв ефективності потрібно визначитися з математичними

виглядами функцій ефективності критеріїв $F(x)$, критеріями вибору оптимального розв'язку, що звичайно залежить від особи, яка приймає рішення.

Використання методології та методичних підходів підвищення ефективності державного фінансового контролю в сукупності з принципами теорії прийняття рішень дозволить зменшити ступінь інформаційної невизначеності при прийнятті рішень та можливі втрати, оскільки правильно побудована модель та її розв'язок дають можливість прийняти найкраще рішення при досягненні визначеної мети.

Особливе місце при аналізі державного фінансового контролю місцевих бюджетів займають економетричні методи і моделі економіко-математичного моделювання. Використання економетрики дозволяє виявити й описати зв'язки між досліджуваними показниками та факторами, що впливають на них, прогнозувати кількість і суми фінансових порушень, що можуть бути виявлені в майбутньому, та завчасно запобігти їх появі.

Вивчення зв'язків та взаємозв'язків між об'єктивно-існуючими фактами виявлених та усунених порушень у процесі здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів має велике значення, що, в свою чергу, дає можливість глибше зрозуміти складний механізм причинно-наслідкових відносин між ними. Сьогодні об'єктивно існуючі залежності та взаємозв'язки між виявленими фінансовими порушеннями та усуненими в своїй більшості описані вербально (якісно). Поряд з цим, більш важливий кількісний вимір причинно-наслідкових зв'язків, властивих випадковим процесам.

Тому для оцінки ефективності державного фінансового контролю місцевих бюджетів за критеріями ефективності, використовуючи кореляційно-регресійний аналіз, дослідимо для початку особливості впливу деяких кількісних показників, наприклад таких, як кількість матеріалів, переданих до правоохоронних органів, на кількість виявлених та усунутих фінансових порушень.

Одним із показником оцінювання результатів державного фінансового контролю місцевих бюджетів є аналіз кількості матеріалів, переданих до правоохоронних органів за результатами виявлених порушень, і відповідно, кількості усунутих фінансових порушень (рис. 3.4).

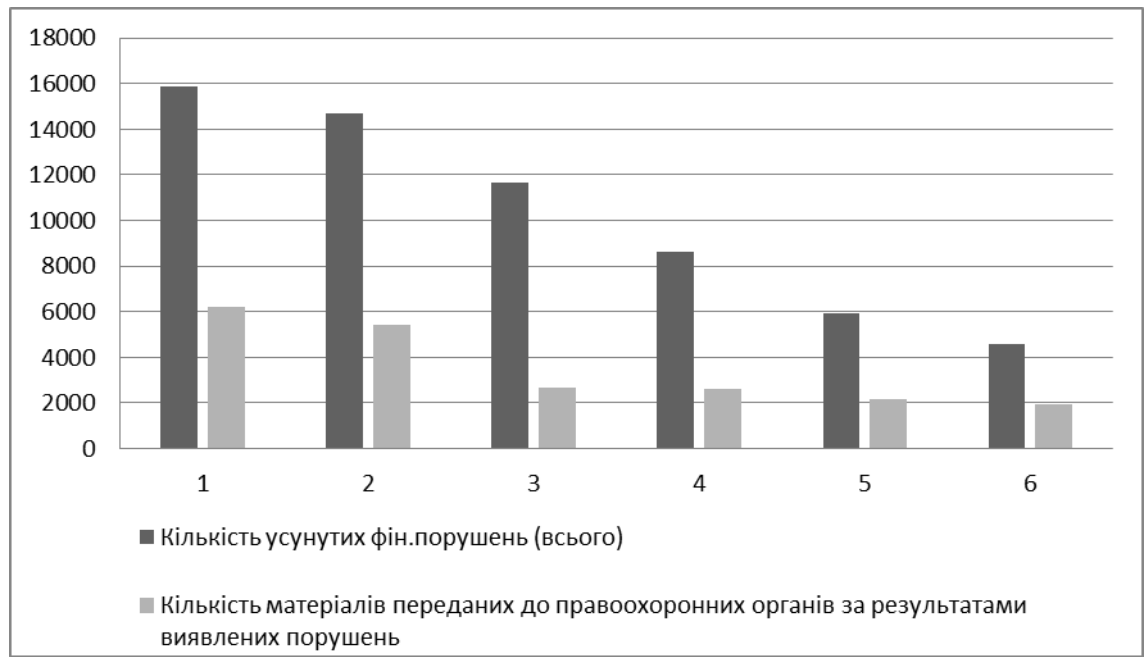


Рис. 3.4. Динаміка зміни кількості матеріалів, переданих до правоохоронних органів за результатами виявлених порушень, і кількості усунутих порушень

Оцінюючи динаміку цих показників, можна констатувати, що їхня кількість щорічно зменшується. Так, у 2010 році кількість матеріалів, переданих до правоохоронних органів за результатами виявлених порушень була 6229, у 2015 році вона зменшилася майже у 3 рази і склала 1952. Відповідно кількість усунутих фінансових порушень у 2010 році була 15850, а у 2015 році лише 4569.

Оцінка тенденції зміни цих показників залежить від правильності вибору функції (рівняння тренду).

Для виявлення певної закономірності розвитку показників усунутих фінансових порушень побудуємо рівняння трендів, які можна використати для

прогнозування цих показників з метою формування системи факторів, які впливають на результативність державного фінансового контролю.

Оцінка тенденції зміни цих показників залежить від правильності вибору функції (рівняння тренду). На рис. 3.5 показано динаміку і степеневе рівняння тренду для кількості матеріалів, переданих до правоохоронних органів за результатами виявлених порушень. Побудоване рівняння тренду дозволяє виявити загальну тенденцію і здійснити прогноз на наступні роки.

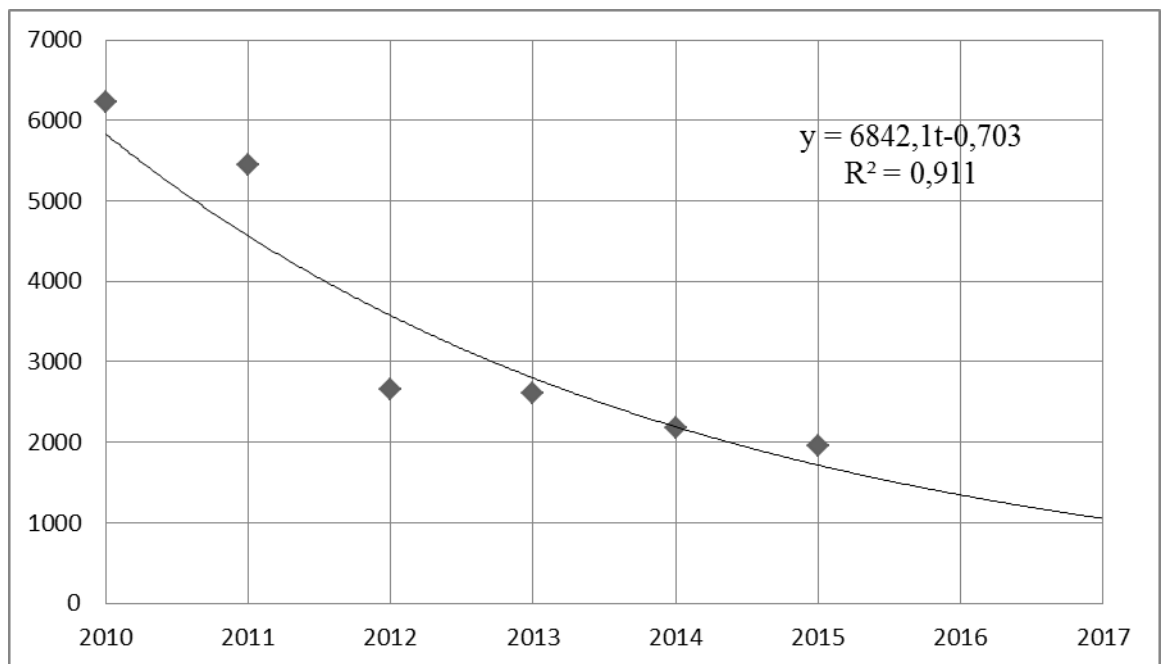


Рис. 3.5. Динаміка і степеневе рівняння тренду кількості матеріалів, переданих до правоохоронних органів за результатами виявлених порушень

Якщо підставити в рівняння тренду наші дані, ми зможемо розрахувати прогнозну кількість матеріалів, що в майбутньому будуть передані до правоохоронних органів за результатами виявлених порушень (табл. 3.2). Аналогічно можна розрахувати майбутню кількість виявлених та усунутих фінансових порушень за результатами державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

Таблиця 3.2

Прогнозна кількість матеріалів переданих у майбутньому до правоохоронних органів за результатами виявлених порушень

Роки	Фактичне значення	Теоретичне значення (знайдене за побудованим рівнянням тренду)
2010	6229	6842,1
2011	5446	4203,057
2012	2659	3160,626
2013	2613	2581,911
2014	2182	2207,057
2015	1952	1941,552
2016	-	1742,15
2017	-	1586,051

Відобразимо на рис.. 3.6 лінію тренду та розрахуємо прогнозу кількість виявлених та усунутих фінансових порушень у табл. 3.3.

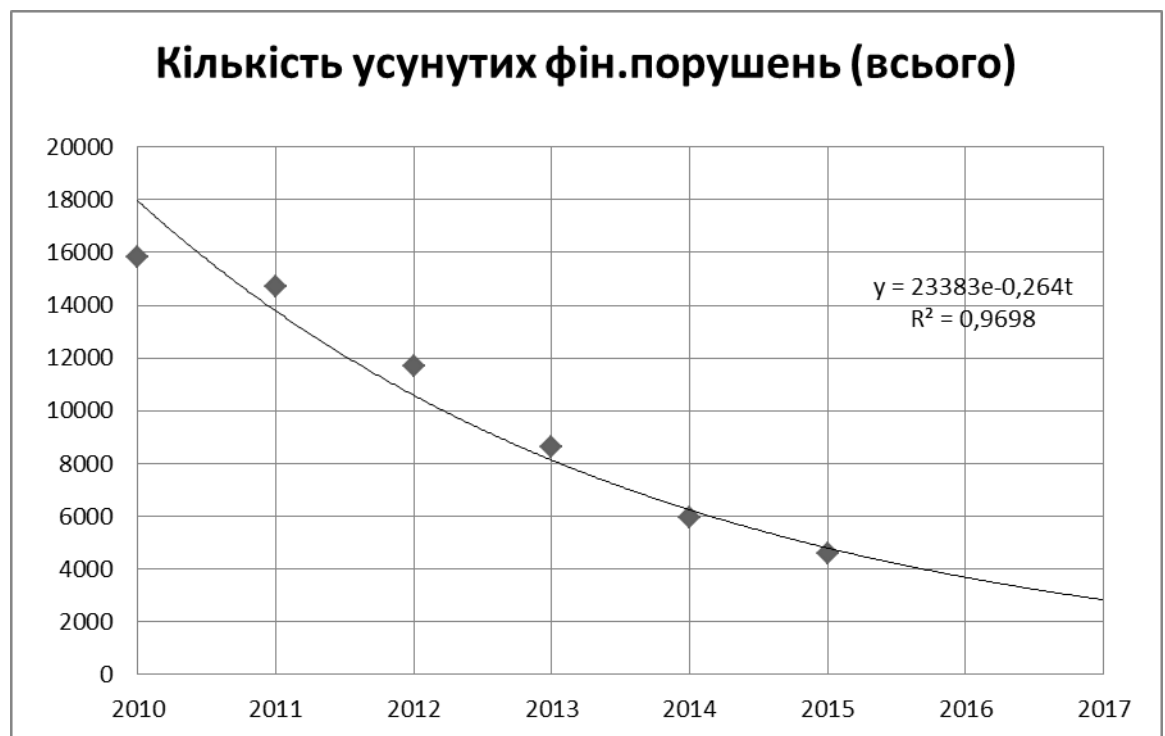


Рис. 3.6. Динаміка і степенеve рівняння тренду кількості виявлених та усунутих фінансових порушень

Таблиця 3.3

Прогнозна кількість виявлених та усунутих фінансових порушень

Роки	Фактичне значення	Теоретичне значення (знайдене за побудованим рівнянням тренду)
2010	15850	17957,53
2011	14699	13790,9
2012	11687	10591,05
2013	8632	8133,646
2014	5927	6246,425
2015	4569	4797,089
2016		3684,037
2017		2829,243

З метою прогнозування кількості усунення фінансових порушень, що виникають під час здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів, побудовано кореляційну залежність із метою подальшої оцінки ефективності діяльності контролюючих органів.

Теоретична модель лінійної парної регресії, що описує кореляційно-регресійний зв'язок між кількістю усунених фінансових порушень (змінна Y) та кількістю матеріалів переданих до правоохоронних органів за результатами виявлених порушень (змінна X), формалізується так:

$$Y = \alpha + \beta X + \varepsilon, \quad (3.3)$$

де: α, β – невідомі теоретичні параметри регресії; ε – випадкове теоретичне відхилення.

За допомогою методу найменших квадратів оцінено теоретичні параметри регресії. Побудоване вибіркове рівняння лінійної регресії залежності кількості усунених фінансових порушень від кількості матеріалів, переданих до правоохоронних органів за результатами виявлених порушень, має такий вигляд:

$$Y = 2171,1152 + 2,2929X. \quad (3.4)$$

Зупинимося більш детально на вибірквому коефіцієнті детермінації \bar{R}^2 , який є сумарною мірою якості регресійної моделі (мірою відповідності

рівняння регресії емпіричним даним). Коефіцієнт детермінації дорівнює 0,911 і може означати, що варіація виявлених і усунених фінансових порушень пояснюється, значною мірою, саме змінами в кількості матеріалів, переданих до правоохоронних органів за результатами виявлених порушень у вибраних мікроекономічних показниках.

Побудоване рівняння регресії значуще на рівні $\theta=0,05$, оскільки $F^* > F_{\theta;l_1;l_2}$, де F^* – спостережуване значення критерію F , а $F_{\theta;l_1;l_2}$ – критичне значення, знайдене з таблиці F -розподілу. За результатами дослідження $F^* = 19,54$, а $F_{\theta;l_1;l_2} = F_{0,05;1;6} = 5,9874$, що свідчить про значущість побудованого рівняння регресії.

Це рівняння можна використати для прогнозу цієї залежності на наступні періоди. Не менш важливим показником є величина сум виявлених та усунених порушень, що виявляються в ході контрольно-ревізійної роботи.

Аналіз динаміки суми виявлених витрат та суми відшкодування і поновлення матеріальних та фінансових ресурсів місцевих бюджетів показує, що для цих показників спостерігаються значні коливання і тому виявити загальну тенденцію зміни цих показників, яка звільнена від дії випадкових факторів, важко.

Оцінка тенденції зміни цих показників залежить від правильності вибору функції (рівняння тренду), тому цей вибір здійснювався за результатами аналізу графічного зображення фактичних даних досліджуваних показників. Жодне рівняння тренду (лінійне, експоненційне, логарифмічне, поліноміальне, степеневе, показникове) неадекватне фактичним даним. Можливо, потрібно усунути коливання, спричинені макроекономічними факторами політичної та економічної ситуації в країні.

Відповідно до даних, що відображені на рис. 3.7, розглянемо теоретичну модель лінійної парної регресії. Вона описує кореляційно-регресійний зв'язок між сумою виявлених незаконних витрат (змінна Y) та сумою відшкодування і поновлення (змінна X); має вигляд, аналогічний до формули 3.1.

Побудоване вибіркове рівняння лінійної регресії залежності суми відшкодованих і поновлених витрат від суми виявлених незаконних витрат і втрат матеріальних та фінансових ресурсів місцевих бюджетів має вигляд:

$$Y = 191284,44 + 0,2666X \quad (3.5)$$

Коефіцієнт детермінації дорівнює 0,45. Це означає, що зміна суми виявлених незаконних витрат у 45 випадках зі 100 (45%) пояснюються змінами сум відшкодування й поновлення. 55% складають невідомі фактори впливу на виявлені порушення.



Рис. 3.7. Динаміка суми виявлених незаконних витрат та сум відшкодування і поновлення фінансових та матеріальних ресурсів місцевих бюджетів (тис. грн.)

Побудоване рівняння регресії теж значуще на рівні $\theta = 0,05$, оскільки $F^* > F_{\theta;l_1;l_2}$, де F^* – спостережуване значення критерію F , а $F_{\theta;l_1;l_2}$ – критичне значення, знайдене з таблиці F -розподілу. За результатами дослідження $F^* = 6,27$, а $F_{\theta;l_1;l_2} = F_{0.05;1;6} = 5,9874$. Це свідчить, що побудоване рівняння регресії значуще.

Отже, застосування комплексної системи показників для визначення й оцінки ефективності державного фінансового контролю місцевих бюджетів

дозволять оцінювати ступінь досягнення поставлених цілей щодо підвищення ефективності використання фінансових ресурсів держави за допомогою комплексу таких критеріїв: результативності, дієвості, економічності, інтенсивності та динамічності. Використання загальної методики спростить порівняння ефективності витрачання державних коштів як між окремими контролюючими органами, так і між різними регіональними підрозділами цих органів.

Невиконання запропонованих критеріїв свідчить про переважно неефективний механізм державного фінансового контролю та реалізації контрольних заходів. У тактичних і стратегічних цілях, які ставляться перед органами державного управління, необхідно враховувати недоліки, виявлені при оцінці ефективності державного фінансового контролю, та впроваджувати дієві заходи щодо підвищення його ефективності з урахуванням наявного досвіду.

Отже, ґрунтуючись на теоретичних та практичних позиціях державного фінансового контролю місцевих бюджетів, найбільш суттєвими факторами підвищення його ефективності, на наш погляд, мають бути:

- вдосконалення нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю, що включає розробку і прийняття Закону України «Про державний фінансовий контроль», який буде регламентувати сутність державного фінансового контролю та його системи, в якому буде зазначено вищий орган державного фінансового контролю; об'єкти та суб'єкти; методологічні засади системи державного фінансового контролю; статус, завдання та повноваження конкретних контролюючих органів та порядок їх взаємодії та координації; права та обов'язки учасників контрольних заходів; кваліфікаційні вимоги працівників контролюючих органів тощо;

- розроблення та удосконалення науково-методичного забезпечення державного фінансового контролю з метою підвищення об'єктивності, якості, оперативності й комплексності контрольних заходів шляхом використання різних форм та методів контролю. Розвитку наукового забезпечення

сприятиме аналіз функціонування органів державного фінансового контролю, визначення їх впливу на підвищення ефективності соціально-економічного розвитку України, окремих регіонів та місцевих бюджетів. Особлива увага має приділятися розробці єдиного методичного забезпечення діяльності контролюючих органів, яке дасть змогу оцінити: рівень досягнення окреслених цілей і результатів витрачання коштів державного та місцевих бюджетів; кількісні та якісні показники, що характеризують стан, ефективність та якість діяльності органів державного фінансового контролю;

- посилення кадрового забезпечення державного фінансового контролю за допомогою підвищення кваліфікації і професіоналізму фахівців відповідно до міжнародних стандартів, що здійснюють контрольно-економічну роботу, підготовки аудиторів по аудиту бюджетних показників місцевих бюджетів; підвищення вимог до співробітників органів державного фінансового контролю, а також їх відповідальність за виконання покладених на них функцій; впровадження обов'язкової сертифікації правників контролюючих органів з подальшим її підтвердженням; сприяння обміну досвідом;

- розвиток інформаційного забезпечення, що відповідає аналітичним цілям державного фінансового контролю, що гарантує повноту й вірогідність вихідних даних про його об'єкт, широку гласність прийняття рішень і виконання бюджетів розрізних рівнів за допомогою регулярного висвітлення в офіційній періодиці поточного виконання бюджету і єдиної бази звітів контрольних органів на місцях;

- удосконалення організаційного забезпечення, яке передбачатиме чітку взаємодію керуючої і керованої підсистем державного фінансового контролю; забезпечення функціонування контролюючих органів на всіх рівнях владної вертикалі; вдосконалення механізмів реалізації рішень, прийнятих органами державного фінансового контролю за підсумками контрольних заходів; створення структурних підрозділів у контролюючих органах, які будуть відповідати за якість проведення контрольних заходів та мінімізацію ризиків аудиторської діяльності тощо.

Висновки до розділу 3

Розглянувши напрями розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин, ми дійшли таких висновків:

По-перше, негативні тенденції зростання незаконного, нецільового використання бюджетних коштів та інших бюджетних правопорушень на місцевому рівні свідчать про недосконалість системи державного фінансового контролю та системи відповідальності за недотримання вимог і правил у бюджетній сфері. Для формування ефективного механізму державного фінансового контролю, а також відповідної фінансової політики місцевого самоврядування запропоновано: провести децентралізацію міжбюджетних відносин, а з нею й логіки фінансового контролю; забезпечити фінансову незалежність місцевого самоврядування; забезпечити використання власних коштів місцевого самоврядування відповідно до потреб громадян; посилити стимулюючу роль міжбюджетних трансфертів для активізації зусиль органів місцевого самоврядування, спрямованих на розширення власної доходної бази; розширити повноваження місцевого самоврядування при здійсненні запозичень як внутрішніх, так і зовнішніх; забезпечити обов'язковість проведення громадських слухань тощо.

По-друге, запропоновано шляхи мінімізації впливу людського фактору в системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів шляхом поєднання систем управління якістю державного фінансового контролю та управління аудиторськими ризиками.

По-третє, з'ясовано, що необхідність впровадження системи управління якістю державного фінансового контролю місцевих бюджетів зумовлена: відсутністю єдиних для всіх контролюючих органів стандартів і процедур діяльності; низькою якістю значної кількості контрольних заходів, що потребують доопрацювання; потребою у здійсненні додаткових заходів щодо

запобігання проявам корупції серед посадових осіб, уповноважених на виконання функцій контролерів.

По-четверте, запропоновано шляхи мінімізації аудиторських ризиків, а саме, підвищення якості та ефективності податкового контролю, зокрема орієнтація податкового аудиту на групи платників з високим і помірним ступенем ризику, застосування широкого кола непрямих методів контролю, проведення тематичних, зустрічних та позапланових комплексних перевірок; поліпшення мікроекономічних умов господарювання; поліпшення нормативно-правової бази для органів місцевого самоврядування тощо.

По-п'яте, запропоновано напрями підвищення ефективності державного фінансового контролю місцевих бюджетів на основі моделі лінійної парної регресії, що дозволить передбачити виникнення та запобігти порушенням у майбутньому і, як наслідок, підвищить результативність та дієвість контрольних заходів.

По-шосте, основними напрямками підвищення ефективності державного фінансового контролю місцевих бюджетів визначено: вдосконалення нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю; розроблення та удосконалення науково-методичного забезпечення державного фінансового контролю з метою підвищення об'єктивності, якості, оперативності й комплексності контрольних заходів шляхом використання різних форм та методів контролю; посилення кадрового забезпечення державного фінансового контролю за допомогою підвищення кваліфікації і професіоналізму фахівців відповідно до міжнародних стандартів; розвиток інформаційного забезпечення, що відповідає аналітичним цілям державного фінансового контролю; удосконалення організаційного забезпечення, яке передбачатиме чітку взаємодію керуючої і керованої підсистем державного фінансового контролю тощо.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дисертації виконане важливе науково-практичне завдання щодо теоретичного обґрунтування та розроблення науково-методичних підходів і практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин. Проведене дослідження дає можливість зробити такі висновки:

1. Узагальнено концептуальні підходи до визначення поняття державного фінансового контролю місцевих бюджетів, яке запропоновано розглядати як підсистему державного фінансового контролю, спрямовану на забезпечення законності, доцільності дій у сфері формування, розподілу та використання коштів місцевих бюджетів з метою попередження, виявлення та усунення фактів незаконного, нецільового й неефективного використання бюджетних коштів і запобігання виникненню зловживань у майбутньому. Виокремлено функціональний, інституційний та системний підходи до розкриття сутності державного фінансового контролю. Запропоновано структурно-ієрархічний підхід до трактування дефініцій «контроль», «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль». Систематизовано функції державного фінансового контролю місцевих бюджетів, а саме: пізнавальну, інформаційно-аналітичну, превентивно-запобіжну, стимулююче-результативну, мобілізуюче-стабілізуючу, комунікативну, морально-етичну, правоохоронну. Обґрунтовано складові елементи державного фінансового контролю місцевих бюджетів, таких як суб'єкт, об'єкт, предмет, контрольні дії.

2. Визначений методичний інструментарій організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів. Доведено критерії визначення видів, форм та методів державного фінансового контролю. Обґрунтовано необхідність впровадження більш ефективних видів проведення державного фінансового контролю, що відповідають вимогам часу, і визнання

оперативного та тактичного контролю підвидами поточного державного фінансового контролю, що дасть змогу негайно реагувати на виявлені порушення й оперативно їх усувати під час здійснення контрольних заходів.

3. В умовах ринкової системи господарювання при домінуючій ролі державних інституцій виникає потреба переосмислення ролі державного фінансового контролю місцевих бюджетів. Аргументовано, що розвиток державного фінансового контролю місцевих бюджетів доцільно спрямувати на координацію діяльності суб'єктів інституційного середовища із забезпеченням їх незалежності. Розглянуто світовий досвід організації державного фінансового контролю, виокремлено рівневий принцип та принцип компетенції за видами контролю, а також запропоновано схему організаційної структури органів державного фінансового контролю України, яка передбачатиме вертикальну та горизонтальну координацію діяльності органів контролю.

4. Порівняльна характеристика інституцій державного фінансового контролю засвідчила, що його проведення розрізненими органами контролю за відсутності єдиного організаційно-правового і методичного забезпечення здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів, належної координації діяльності державних контролерів, їх співпраці з правоохоронними органами зменшує результативність державного фінансового контролю, особливо в частині попередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень, що негативно впливає на ефективність формування і використання фінансових ресурсів на державному та місцевому рівнях.

5. За результатами практики здійснення аналізу державного фінансового контролю місцевих бюджетів виявлено, що типовими порушеннями при виконанні місцевих бюджетів були: недотримання вимог бюджетної класифікації, здійснення видатків, сутність яких не відповідає напрямам, визначеним законодавством, та меті, на виконання якої ці кошти виділяються розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів; порушення

норм бюджетного законодавства щодо зарахування окремих доходів до місцевих бюджетів відповідного рівня; недотримання вимог законодавства в частині формування та використання коштів резервного фонду місцевих бюджетів; затвердження в кошторисах установ видатків, не передбачених законодавством та не підтверджених відповідними розрахунками; порушення законодавства з питань закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти; недотримання законодавства з питань оплати праці; завищення вартості та обсягів виконаних робіт із будівництва, реконструкції та капітального ремонту, інших послуг тощо. Проведені дослідження засвідчили, що причинами бюджетних порушень є диспропорції, що виникають між доведеними прогностичними показниками Міністерства фінансів і показниками місцевих фінансових органів. Запропоновано: надати можливість місцевим фінансовим органам самостійно здійснювати контроль за діяльністю фінансових органів місцевого самоврядування; удосконалити методи здійснення контрольних процедур, а саме замінити застарілі методи ретроспективного контролю на сучасні методи попередження порушень у майбутньому; вдосконалити діяльність контролюючих суб'єктів, їх взаємодію шляхом координації державного фінансового контролю на місцевому рівні, що дозволить забезпечити ефективне виконання місцевих бюджетів та дотримання фінансово-бюджетної дисципліни.

6. Проведений аналіз обсягів виявлених фінансових порушень, за результатами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, дозволив виявити певні причинно-наслідкові зв'язки. По-перше, впродовж періоду переходу економіки України до ринкових умов була відсутня нормативно-законодавча база, яка б адаптувала практику здійснення державного фінансового контролю до нових умов господарювання. По-друге, в країні досі не існує конституційно визначеної системи державного фінансового контролю, яка б могла адекватно і дієво реагувати на численні фінансові правопорушення та злочини, охоплювати всі сторони та рівні економіки і була цілісною, самостійною та побудованою на єдиних

організаційно-методологічних принципах. По-третє, відсутня належна координація між існуючими органами та єдина інформаційна база державного фінансового контролю.

7. Запропоновано стратегічними детермінантами розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації вважати: забезпечення використання власних коштів місцевого самоврядування відповідно до потреб громадян; вдосконалення організації державного фінансового контролю згідно з діючою децентралізацією міжбюджетних відносин в Україні; посилення стимулюючої роль міжбюджетних трансфертів для активізації зусиль органів місцевого самоврядування, спрямованих на розширення власної дохідної бази; розширення повноважень місцевого самоврядування при здійсненні запозичень як внутрішніх, так і зовнішніх; забезпечення обов'язковості проведення громадських слухань тощо.

8. Обґрунтовано, що для мінімізації впливу людського фактору в системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів доцільно враховувати якість контрольних заходів та ризику аудиторської діяльності. За результатами аналізу й узагальнення зарубіжного досвіду напрямками підвищення якості державного фінансового контролю місцевих бюджетів є: попередження можливих порушень і недоліків при плануванні і проведенні контрольних заходів; виявлення та усунення порушень і недоліків під час підготовки, проведення і оформлення результатів контрольних заходів; реалізація заходів, спрямованих на недопущення в подальшому виявлених та інших можливих порушень і недоліків при проведенні контрольних заходів. Проаналізовано елементи, чинники та критерії зменшення аудиторських ризиків державного фінансового контролю місцевих бюджетів, які передбачають: проведення чіткої ідентифікації виду ризику, ґрунтуючись на оцінюванні характерних особливостей виду діяльності; визначення основної мети, результатів, чинників, що на нього впливають; оцінювання ризику якісно і кількісно; обґрунтування оптимального рівня ризику та заходів з

управління ризиком, які мають бути враховані у стратегії діяльності контролюючих органів.

9. Визначено найбільш суттєві фактори підвищення ефективності державного фінансового контролю місцевих бюджетів, а саме: удосконалення кадрового забезпечення контролю; посилення інформаційного забезпечення, яке відповідатиме аналітичним цілям контролю, з метою гарантування повноти та достовірності вихідних даних про об'єкт контролю, широкої гласності прийняття рішень і виконанні бюджетів розрізних рівнів; доповнення нормативно-правового забезпечення контролю в частині включення правової гарантії здійснення контрольних функцій згідно з єдиною методикою. Запропоновано економіко-математичну модель визначення ефективності державного фінансового контролю та на основі досліджених практичних даних розраховано його дієвість, яка дозволяє оцінити тенденції зміни результатів контрольних заходів, розрахувати прогнозну кількість фінансових порушень та вжити заходи для попередження їх виникнення в майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абсава Н. Д. Куда девался человеческий фактор?! / Н. Д.Абсава // Человек постсоветского пространства : сборник материалов конференции. Вып. 3 / под ред. В. В. Парцвания. – СПб. : Санкт-Петербургское философское общество, 2005. – С. 42–47.
2. Агапцов С.А. Государственный финансовый контроль и бюджетная политика Российского государства / С.А. Агапцов. - М. : Финансовый контроль, 2004. – С. 11-12
3. Адміністративне право України. Академічний курс : у 2 т. / [голова редкол. В.Б. Авер'янов]. – К. : Юрид. думка, 2007. – 592 с.
4. Анисимов А.А. Финансовый контроль в капиталистических странах / А.А. Анисимов. – М. : Финансы, 1966. – 230 с.
5. Анісімова О. В. Теоретичні аспекти сутності ефективності як економічної категорії [Електронний ресурс] / О. В. Анісімова. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvlnau/Ekon/2010_15/Anisimova.pdf.
6. Аренс А. Аудит : учебное пособие : пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек ; гл. ред. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
7. Аудит Монтгомери : пер. с англ. / [Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженник, В.М. О'Рейлли, М. Б. Хирш] ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
8. Афанасьев В.Г. Социальная информация и управление обществом / В. Г. Афанасьев. – М. : Политиздат, 1975. – 358 с.
9. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2007. – 240 с.
10. Базилевич В. Д. Державні фінанси: навч. посібник / В. Д. Базилевич, Л.О. Баластрик ; за заг. ред. Базилевича В. Д. – К. : Атіка, 2004. – 368 с.

11. Барабаш Н. Удосконалення системи державного фінансового контролю / Н. Барабаш, М. Никонович // Фінансовий контроль. – 2005. – № 3. – С. 44–47.
12. Бардаш С. В. Про доцільність централізації державного контролю в Україні [Електронний ресурс] / С. В. Бардаш. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_12/Bardach.htm.
13. Бардаш С. В. Підходи до побудови концепції національної системи економічного контролю [Електронний ресурс] / С. В. Бардаш. – Режим доступу : http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_11/bardach.html.
14. Бардаш С. В. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю / С. Бардаш // Вісник КНТЕУ. – 2009 . – № 2. – С. 66-71.
15. Бариніна М. Гармонізація: цілі і завдання / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4. – С. 52-53.
16. Бариніна М. Уроки шведської, або Тривалий шлях від «елементів аудиту» до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/>
17. Бариніна-Закірова М. В. Деякі проблеми нормативно-правового характеру у сфері державного фінансового контролю / М. В. Бариніна-Закірова // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 45 - 48.
18. Бариніна-Закірова М. В. Нотатки про методи урядового фінансового контролю / М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 1. – С. 53-60.
19. Басанцов І. В. Нормативні питання державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. В. Басанцов. – Режим доступу : <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/8520/1/Basantsov.pdf>. – eSSUIR - Electronic Sumy State University Institutional Repository.
20. Басанцов І. В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю / І. В. Басанцов // Вісник Сумського

- державного університету. Серія «Економіка». – 2004. – № 6 (65). – С. 149 - 156.
21. Басанцов І.В. Стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю / І.В. Басанцов // Механізм регулювання економіки. – 2011. – № 1. – С. 164-171.
 22. Бодюк А. В. Методи фінансового контролю / А. В. Бодюк // Фінансовий контроль. – 2005. – № 1. – С. 50-53.
 23. Большакова О. Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності / О. Ю. Большакова, Г. О. Кравченко // Фінансовий контроль. – 2004. – № 2. – С. 44 - 48.
 24. Большой энциклопедический словарь / А.М. Прохоров. – СПб. : Норинт, 1998. – 1456 с.
 25. Бубенко І. В. Проблеми фінансового контролю на регіональному рівні / І.В. Бубенко, В. Л. Бутенко // Економічний простір. – 2008. – № 11. – С.51–56.
 26. Бубнова О. Ю. Бюджетный контроль, осуществляемый высшими органами финансового контроля зарубежных стран / О. Ю. Бубнова // Актуальные проблемы российского права. – 2007. – № 1. – С. 137-144.
 27. Бурцев В. В. Концептуальный подход к процедурам государственного финансового контроля [Электронный ресурс] / В. В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – Режим доступа : <http://www.cfin.ru/press/management/2000-2/07.shtml>.
 28. Бурцев В. В. Основные принципы организации организации государственного финансового контроля в современных условиях [Электронный ресурс] / В. В. Бурцев // Финансовый менеджмент. – 2001. – № 2. – Режим доступа : <http://www.dis.ru/library/fm/archive/2001/2/608.html>.
 29. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации / В.В. Бурцев. – М., 2002. – С. 32.
 30. Буряк П. Ю. Концептуальні та методичні основи аудиту ефективності [Електронний ресурс] / П. Ю. Буряк. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa

31. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник / Ф. Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н. М. Малюга ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Ж.: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
32. Бюджетний кодекс України : за станом на 1 січня. 2011 р. // Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2011.
33. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2011 рік / [І.Ф. Щербина, В. В.Зубенко, І. В.Самчинська. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи» USAID. – К., 2011. – 96 с.
34. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2012 рік / [В.В. Зубенко, І. В.Самчинська, А. Ю. Рудик та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. – К., 2013. – 73 с.
35. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2013 рік / [В.В. Зубенко, І. В.Самчинська, А. Ю. Рудик та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. – К., 2014. – 80 с.
36. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік / [В.В. Зубенко, І. В.Самчинська, А. Ю. Рудик та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. – К., 2015. – 80 с.
37. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2015 рік / [В.В. Зубенко, І. В.Самчинська, А. Ю. Рудик та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. – К., 2016. – 80 с.
38. Бюджетная система России : учеб. для вузов / под ред. Г. Б. Поляка. – М., 1999. – 266 с.
39. Бюджетний менеджмент : підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; за заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 834 с.
40. Василик О. Д. Теорія фінансів : підручник / Василик О. Д. – К. : НІОС, 2003. – 411 с.

41. Василик О.Д. Державні фінанси України : підручник / О.Д.Василик, К.В. Павлюк. – К.: НІОС, 2002. – 540 с.
42. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. Наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит». – К., 2005. – 22 с.
43. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. – М. : «Юрид. лит.», 1973. – 135 с.
44. Войнарченко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посібник / М. П. Войнарченко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
45. Воронин Ю. Государственный финансовый контроль в социальной сфере / Ю. Воронин // Экономист. – 2000. – № 1. – С. 16 - 23.
46. Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова – К.: Прецедент. Моя книга, 2007. – 375 с.
47. Вюртенбергер Т. Розвиток місцевого самоврядування в Україні: наближення до європейських конституційних принципів і практики / Т. Вюртенбергер, Р. Колишко // Українсько-Європейський журнал міжнародного та порівняльного права, 2002. – Т. 1. – Вип. 3. – С. 39–54.
48. Газарян А.В. Система внутреннего контроля организации /А.В. Газарян, О.П. Михайлова // Бухгалтерский учет. – М., 1999. – № 9. – С. 45-49
49. Германчук П. К. Державний фінансовий контроль : ревізія та аудит / П.К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан,. – К. : НВП“АВТ”, 2004. – 424 с.
50. Гетманець О. П. Бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю // Право і безпека. – 2005. – № 4. – С. 57.
51. Гетманець О. П. Правове регулювання державного контролю за місцевими бюджетами / О. П. Гетманець [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://radnuk.info/statti/255-finpr/14>.
52. Голяш І. Особливості сучасного стану системи контролю та необхідність її реорганізації / І. Голяш, Л. Будник // Проблеми та перспективи розвитку

- обліку, аналізу, контролю та аудиту у сфері надання послуг : матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 15-16 груд. 2005 р. – Тернопіль : Економічна думка, 2005. – С. 11-15.
53. Государственный контроль Латвийской Республики [электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/ru/intemational/foreign/vofk/latvia>.
 54. Грабчук О. М. Забезпечення дієвого фінансового контролю як інструмента державної фінансової політики / О. М. Грабчук, М. В. Корнєєв // Інноваційний поступ України в економічному просторі : монографія; за наук. ред. проф. С. Ю. Хамініч. – Дніпропетровськ, 2011. – С. 67-74.
 55. Грабчук О. М. Фінансовий контроль у підвищенні ефективності бюджетного процесу в Україні / О. М. Грабчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 16. – С. 15-17.
 56. Грачева Е.Ю. Государственный финансовый контроль : курс лекцій / Е.Ю. Грачева, Л.Я. Хорина. – М. : Проспект, 2005. – С. 29
 57. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
 58. Дементьев Д. В. Оценка зфффективности финансового контроля [электронный ресурс] / Д. В. Дементьев. – Режим доступа: http://old.nsaem.ru/Science/Publications/Science_notes/Archive/2004/4/119.pdf.
 59. Демидов М. В. Система внешнего государственного финансового контроля в России / М. В. Демидов // Вестник Чувашского ун-та. Гуманитарные науки. – 2006. – № 6. – С. 157–163.
 60. Державна фінансова інспекція [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.
 61. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку : монографія / [Ірина Іванова]. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.
 62. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / [Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т.

- Фенченко] ; Київський національний економічний ун-т. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.
63. Децентрализация: Эксперименты и реформы / под ред. Тамаша М. Хорвата // Local Government and Public Service Reform Initiative. – OSI / LGI, 2000. – 484 с.
64. Діденко С. В., Модель управління ризиком аудиторської діяльності // Економіка і регіон, 2009 – № 1 (20) – С. 139-142
65. Дідківська Л. І. Державне регулювання економіки : навч. посібник / Л.І. Дідківська, Л. С. Головка. – К. : Знання-Прес, 2002. – 326 с.
66. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навчальний посібник / Л. В. Дікань. – К. : Знання, 2007. – 320 с.
67. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль : навч. посіб. / Л. В. Дікань. – К. : Знання, 2010. – 396 с.
68. Дікань Л. В. Людський фактор в забезпеченні ефективності державного внутрішнього фінансового контролю / Л. В. Дікань, Є. В. Дейнеко // Економіка розвитку. – 2011. – № 3(59). – С. 10-13.
69. Дмитренко Г. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні / Г. В. Дмитренко // Статистика України. – 2009. – № 3. – С. 118-123.
70. Дмитренко Г. В. Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду / Г. В. Дмитренко // Економіка та держава. – 2009. – № 7. – С.76-79.
71. Дмитренко Г. Оцінювання ризиків у системі державного внутрішнього фінансового контролю / Г. Дмитренко // Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України. – 2010. – № 2. – С. 127-135.
72. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / Г. В. Дмитренко ; Нац. акад. держ. упр. при Президентіві України. – К., 2011. – 36 с.

73. Дорош Н. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н. Дорош // Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 47-55.
74. Дорошенко О. О. Методичні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм / О. О. Дорошенко // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 227–233.
75. Дробозіна Л. О. Фінанси. Грошовий обіг. Кредит : навчальний посібник / Л.О. Дробозіна. – К. : Видавнича агенція “Вертекс”, 2001. – 486 с
76. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник / І.К. Дрозд, В. О Шевчук ; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К. : ТОВ «Імекс-ЛТД». – 2007. – 304 с.
77. Жадан О. І. Механізм фінансового контролю ефективності використання державних коштів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / О. І. Жадан ; Донецький державний університет управління Міністерства освіти і науки . – Донецьк, 2008. – 26 с.
78. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль : учебник / В. А. Жуков, С. П. Опеньшев. – М., 1999. – 385 с.
79. Жукова О. О. Удосконалення системи державного фінансового контролю з урахуванням зарубіжного досвіду / О. О. Жукова, Ю. В. Руденко // Управління розвитком – 2011. – № 2 (99). – С. 135-136.
80. Журавський В. С. Теоретичні та організаційно-правові проблеми становлення і розвитку українського парламентаризму : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.01 / Журавський В.С. – Одеса, 2001. – С. 24.
81. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.

82. Загуменна Н. В. Людський фактор та специфіка його активізації у соціально-філософських дослідженнях / Н. В. Загуменна // Філософські проблеми гуманітарних наук : альманах. – 2010. – № 16. – С. 68–72.
83. Закон Республіки Польща «О Верховной Контрольной Палате», ч. 2, ст. 2 [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/poland>.
84. Залюбовська В. К. Парламентський контроль за діяльністю органів виконавчої влади як засіб забезпечення законності у сфері державного управління : дис. . на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07 / Залюбовська В. К. – Одеса, 2002. – 171 с.
85. Заславская Т. И. Социетальная трансформация российского общества. Деятельностно-структурная концепция / Заславская Т. И. – М. : Дело, 2002. – 567 с.
86. Звітність про результати діяльності органів Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/>.
87. Землин А. И. Бюджетное право. Схемы и комментарии / Землин А. И. ; под ред. д.э.н. Е. Ю. Грачевой. – М. : Юриспруденция, 2001. – 240 с.
88. Зима Д. Л. Координація фінансового контролю: зміст та юридична природа [Електронний ресурс] / Д.Л. Зима // Науковий вісник Чернівецького університету : Правознавство. – Вип. 348. – Режим доступу : <http://lawreview.chnu.edu.ua/article.php?lang=ua&visnuk=29&article=655>.
89. Іванова І.М. Державний фінансовий контроль : Парадигми розвитку: монографія / І.М. Іванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.
90. Іваницька О.М. Теорія нового державного менеджменту та її застосування при модернізації державного фінансового контролю / О.М. Іваницька, І.Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2011. – №5. – С. 68-77.
91. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції / С. В. Івахненко : [монографія]. – Житомир : ПП "Рута", 2010. – 432 с.

92. Ильин А. И. Личный фактор общественного производства и проблемы его активизации / Ильин А. И. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1991. – 186 с.
93. Єрміїчук Н.І. Напрями вдосконалення державного фінансового контролю в Україні / Н.І. Єрміїчук // Науковий вісник Буковинської національної фінансової академії. – 2012. – С.13-16.
94. Ермилов В.Г. К теории государственного финансового контроля / В.Г. Ермилов // Финансы. – 2005. – № 2. – С. 64
95. Эриашвили Н. Д. Финансовое право : учеб. для вузов [электронный ресурс] / Н. Д.Эриашвили М., 2000 – Режим доступа : <http://yuridlit.narod.ru>
96. Карпінський Б.А. Фінансовий контроль за формуванням та використанням коштів місцевих бюджетів у процесі підвищення їх фінансової самостійності [Електронний ресурс] / Б.А.Карпінський, І.В.Грицюк. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2010_18.
97. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07 / Касьяненко Л.М. – Ірпінь, 2004. – 228 с.
98. Керівні принципи з аудиту державних фінансів : збірник базових документів INTOSAI. – К, 2003. – 123 с.
99. Ківалов С. Парламентський контроль в умовах державно-правової реформи в Україні / С. Ківалов, М. Орзіх // Юридичний вісник. – 1999. – № 4. – С. 68.
- 100.Клименюк М.М. Управління ризиками в економіці / М.М. Клименюк, І.А. Брижань – К. : Просвіт, 2000. – 220 с.
- 101.Козенко Ю. А. Аудит эффективности бюджетных расходов в системе государственного финансового контроля / Ю. А. Козенко, Г. В. Федотов // Финансы. – 2007. – № 8. – С. 17–27.
- 102.Ковалева Н. А. Понятие и классификация финансового контроля / Н.А. Ковалева // Вопросы административного и финансового права в свете решений XXVI съезда КПСС. – М., 1983. – С. 81 - 90.

103. Колчеева О. О. Организация и методика проведения аудита эффективности использования государственных ресурсов : автореф. дис. на стиск. ученой степени канд. эконом. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Колчеева О. О.; ГОУ ВПО Всероссийский заочный финансово-экономический институт. – М.:, 2007. – 24 с.
104. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-%F0>.
105. Куйбіда В. С. Місцеве самоврядування – необхідні зміни / В. С. Куйбіда [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.social-science.com.ua>.
106. Корень Н.В. Концептуальні засади формування системи державного фінансового контролю в умовах економічних реформ / Н.В. Корень // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 8. – С. 21-25.
107. Криницький І. Є. Моніторинг як метод фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. Є. Криницький. – Режим доступу : <http://intkonf.org/kand-yurid-n-krinitskiy-ie-monitoring-yak-metod-finansovogo-kontrolyu/>.
108. Литвиненко Л. Система фінансового контролю у Франції: уроки для України [Електронний ресурс] / Л. Литвиненко // Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України. – 2008. – № 1. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/zpnrnadu/2008_1/06%20Mechanics.pdf.
109. Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс] : декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 01.10.1977. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>. – Офіційний сайт Рахункової палати України.

110. Ліщинська Л. Б. Оцінка ефективності державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Л. Б. Ліщинська, В. Г. Обштір. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/11_EISN_2011/Economics/7_847_12.doc.htm. – Publishing house Education and Science.
111. Лопушинський Г. П. Державний контроль за використанням коштів місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / Г. П. Лопушинський, Г. М. Полевик. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vkhdtu/2009_3/30937.pdf.
112. Любенко А. Сучасні вимоги до державного фінансового контролю в Україні // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 441-444
113. Мазур Я. Верховная контрольная палата Республики Польша (к истории вопроса) / Я. Мазур // Государство и право. – 1995. – № 6. – С. 100-110.
114. Мазур О. Оцінка ризиків при здійсненні аудиторських перевірок / О. Мазур // Аудитор України. – 2007. – № 8 (114). – С. 7-12.
115. Мамишев А. В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом / А. В. Мамишев // Фінанси України. – 2003. – № 11. – С. 126-137.
116. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування / А. В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2 (31). – С. 55-56
117. Максимова В. Ф. Сутність державного аудиту / В. Ф. Максимова, Ю. Б. Слободяник // Бізнес-інформ. – 2013. – № 11. – С. 319–323.
118. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В. Г. Мельничук // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 33 - 36.
119. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління / В. Мельничук // Банківська справа. – 2002. – № 2 (44). – С. 26 - 36.
120. Мескон М. Х. Основы менеджмента : пер. с англ. / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 1992. – 702 с.

- 121.Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми : наказ ГоловкиРКУ України від 02.04.2003 р. № 75. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0075501-03>. – Професійна юридична система «МЕГА-НАУ».
- 122.Микитюк І. Основні вимоги до побудови єдиної системи державного фінансового контролю / І. Микитюк // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 2 (7). – С. 109-113.
- 123.Митрофанов В.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий / В.М. Митрофанов. – М. : Финансы, 1965. – С. 22.
- 124.Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : пер. з англ. / [О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна та ін.]. – 2010 р. – Ч. 1.– 842 с.
- 125.Мірошніченко Л. П. Формування державного контролю у сфері енергетичних ресурсів [Електронний ресурс] / Л. П. Мірошніченко. – Режим доступу : <http://kds.org.ua/blog/formuvannya-derzhavnogo-kontrolyu-u-sferi-energetichnih-resursiv>.
- 126.Мних Є. Пріоритетні напрямки вдосконалення фінансового контролю на новому етапі розвитку ринкових відносин в Україні / Є. Мних // Фінансовий контроль. – 2009. – № 4.– С. 56-59.
- 127.Мочерний С. В. Економічна енциклопедія : у 3 т. / С. В. Мочерний та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
- 128.Нагребельний В. П. Фінансове право України : навч. посіб. / В. П. Нагребельний, В. А. Чернадчук, В. В. Сухонос ; за заг. ред. В.П. Нагребельного ; Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, Українська академія банківської справи НБУ. – Суми : Університетська книга, 2004. – 320 с.

129. Нікіфоров П. Фінансовий контроль держави : інституціональний підхід, спадковість і новації у поглядах / П. Нікіфоров, С. Івасюк // Регіональна економіка. – 2005. – № 2. – С. 35
130. Опеньшев С. П. Сущность, цель, задачи и функции финансового контроля / С. П. Опеньшев, В. А. Жуков // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 1999. – № 12. – С. 188–195.
131. Орлова М. Е. Правовые и организационные проблемы бюджетного контроля / М. Е. Орлова // Вестник КГФЭИ. – 2008. – № 1. – С. 34–37.
132. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посібник / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
133. Пал Ю.А. Аналіз державної політики : пер. з англ. / Ю.А. Пал – К. : Основи, 2000. – С. 73.
134. Пансков В.Г. О некоторых вопросах государственного финансового контроля в стране / В.Г. Пансков // Финансы. – 2002. – № 5. – С. 24-29
135. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація: монографія / В. П. Пантелеев ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.
136. Парушина Н. В. Концептуальные основы фнансового контроля / Н.В. Парушина, Е. С. Амелина // Финансовый бизнес. – 2008. – № 4. – С. 29-36.
137. Петренко П. «Чорні дірки» у державних фінансах / П. Петренко // Персонал : науковий журнал. – 2007. – № 3. – С. 12-17.
138. Петрачкова М. Впровадження аудиту ефективності у вітчизняну систему державного фінансового контролю та аудиту [Електронний ресурс] / М. Петрачкова, В. Коваленко. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/5_PNW_2010/Economics/59378.doc.htm. – Publishing house Education and Science s.r.o.
139. Письменна Т. В. Система показників ефективності бюджетного контролю видатків на освіту [Електронний ресурс] / Т. В. Письменна. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nznuoa/ekonomika/2010_15/7.pdf.

140. Пінькас Г.І. Фінансовий контроль: проблеми визначення категорії / Г.І. Пінькас, Л.В. Катрош // Економічний простір. – 2011. - № 48/2. – С.150-158
141. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.08 «гроші, фінанси та кредит» / Піхоцький Володимир Федорович. – Львів , 2015. – 40 с.
142. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики : монографія / В. Ф. Піхоцький ; Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. – Львів : Вид-во Львів. політехники, 2014. – 334 с.
143. Планування місцевих бюджетів на основі програмно-цільового методу: навчальний посібник / [за заг. ред. І. Ф. Щербини] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи», USAID. – К., 2011. – 108 с.
144. Плєскач В. Л. Фінансовий контроль в контексті трансформаційних процесів економіки / В. Л. Плєскач, К. С. Жадько // Фінанси України. – 2009 . – № 6. – С.85.
145. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
146. Пожар Т. О. Теоретичні аспекти державного фінансового контролю / Т. Пожар // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник тез доповідей XI Всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 жовтня 2008 р.). – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2008. – Т.2. – С. 99 - 101.
147. Пожар Т. О. Теоретичні передумови оцінки ефективності фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю / Т. О. Пожар // Механізм регулювання економіки. – 2011. – № 3(52). – Т. 3. – С. 184–190.
148. Пожар Т.О. Концептуальні основи побудови структури органів державного фінансового контролю на засадах «Новітнього державного врядування / Т.О.Пожар // Економіка і управління. – 2012 р. – № 3. – С.77-85

149. Положення про Державну фінансову інспекцію України: Указ Президента України від 2.04.2011р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.
150. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: Постанова КМУ від 12.05.2007р. № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>
151. Правові основи підприємницької діяльності : навч. посіб. / Ю. М. Крупка. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 480 с.
152. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах: Аналитический обзор и сборник нормативных актов / С.О. Шохин, В.И. Шлейников; аналит. раздел и общ. ред. С.О. Шохина. – М. : Прометей, 1998. – С. 42, 43.
153. Про Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3.02.2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248815750>.
154. Про Положення про Державну казначейську службу України : Указ Президента України від 13.04.2011 р. № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.
155. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_2.pdf.
156. Про затвердження Порядку покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1204. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1204-2010-%D0%BF>

157. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів / Постанова КМУ від 12.05.2007 р. № 698.
158. Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна : наказ Голов КРУ від 09.08.2002 № 168 [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0756-02>.
159. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 07.08.2011 № 3610-17 / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України. – 2011.
160. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.199 р. № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
161. Про Положення про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>
162. Про Рахункову палату України [Електронний ресурс] / Закон України від 2 липня 2015 р. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
163. Про затвердження Порядку покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1204. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1204-2010-%D0%BF>
164. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження КМУ від 24 травня 2005 р. № 158-р [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. – Режим доступу : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176& cat_id=43247.

165. Разработка новых правил игры в старых условиях / под ред. И. Мунтяна и В. Попа // Local Government and Public Service Reform Initiative. – OSI / LGI, 2001. – 822 с.
166. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь. - 2-е изд., испр. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева – М. : ИНФРА-М, 1999. – С. 166-167.
167. Роговенко Д.С. Система державного фінансового контролю – гарантія стабільної фінансової діяльності держави / Д. С. Роговенко // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. Вип. 31 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. – К. : Вид-во Інституту держави і права ім. В. М. Корецького, 2006. – С. 343-349
168. Рубан Н. І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.06.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / Н. І. Рубан ; Науково-дослідний фінансовий інститут Академії фінансового управління Міністерства фінансів України. – К., 2006. – 24 с.
169. Рубан Н. І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми / Н. І. Рубан // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 7 - 11.
170. Рябухин С. Аудит эффективности государственного сектора экономики : курс лекций / С. Рябухин, С. Климантов. – М. : Триада, 2006. – 304 с.
171. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Л. А. Савченко. – Харків, 2002. – 42 с.
172. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні : макроекономічний аспект : монографія / В. К. Симоненко, О.І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.
173. Скоропад І. С. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування / І. С. Скоропад, Н. І. Пахолок // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 213. – С. 263 - 268.

174. Смирнова Л. Н. Снижение угроз экономической безопасности государства с помощью системы финансово-бюджетного контроля / Л. М. Смирнова // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2009. – № 1. – С. 104–111.
175. Соменков А. Когда деньги любят счет / А. Соменков // Президентский контроль. – 2000. – № 10. – С. 38.
176. Собкова Н.Д. Світовий досвід організації державного фінансового контролю в бюджетному процесі / Н.Д. Собкова // Економічний аналіз : зб. наук. праць. Вип. 10 / ТНЕУ. – Тернопіль : ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2012. – Вип. 13. – С.343- 347.
177. Собкова Н.Д. Пріоритетні напрями державного фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів / Н.Д. Собкова // Науковий вісник ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі». Серія «Економічні науки». – Полтава, 2012. – С. 127-130
178. Собкова Н.Д. Сучасні наукові підходи до трактування сутності державного фінансового контролю / Н.Д. Собкова // Науковий вісник Чернівецького університету : Економіка. – Чернівці : ЧНУ, 2013. – Вип. 650-652. – С. 144-150
179. Собкова Н.Д. Необхідність фінансового контролю в процесі планування місцевих бюджетів в умовах трансформаційних зрушень / Н.Д.Собкова // Економічний аналіз : зб. наук. праць / ТНЕУ. – Тернопіль : ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2013. – Вип. 13. – Ч 2. – С. 188-194
180. Собкова Н.Д. Особливості організації державного фінансового контролю в сучасний період / Н.Д. Собкова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – Херсон, 2014. – Вип. 9. – С. 155-160
181. Собкова Н.Д. Мінімізація впливу людського фактора в системі державного фінансового контролю / Н.Д.Собкова // Науковий огляд : міжнародний науковий журнал. – 2016. – № 2 (23). – С. 37-43
182. Собкова Н.Д. Детермінанти розвитку державного фінансового контролю

- місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації [Електронний ресурс] / Н.Д. Собкова // Ефективна економіка [Index Copernicus (IC)]. – 2016. – № 3. – Режим доступу до журналу : <http://www.economy.nauka.com.ua>
183. Стародубова О. Поняття та функції парламентського бюджетного контролю / О. Стародубова // Право України. – 2010. – № 3. – С.35-39
184. Степашин С. В. Государственный финансовый контроль : учеб. для вузов / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. – СПб. : Питер Принт, 2004. – 556 с.
185. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / І. Б. Стефанюк ; Наук.-дослід. фінанс. ін-т при М-ві фінансів України. – К., 2002. – 16 с.
186. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11 (168). – С. 12-19.
187. Стефанюк І.Б. Метод і форма державного фінансового контролю: сутність і методологічні відмінності // Фінансовий контроль. – 2010. – № 3 (56). – С.24-28
188. Стефанюк І. Хто і чому хоче ліквідувати державний аудит? /І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2010. – № 1. – С. 6-9.
189. Стефанюк І.Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С.100
190. Стефанюк І.Б. Об'єктивні засади проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів / І.Б. Стефанюк // Фінанси України, 2012 р. - №6. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16740472/Stefanuk.pdf>
191. Счетная палата Австрийской Республики [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/austria>.

192. Титов А. С. Налоговое администрирование и контроль / А. С. Титов – М. : ВК, 2007. – 410 с.
193. Ткачук А. Місцеве самоврядування: Світовий та український досвід : посібник / А. Ткачук, Р. Агранофф, Т. Браун. – К.: Заповіт, 1998. – 187 с.
194. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: [підручник] / Б. Ф. Усач. – 2-ге видання. – К. : Знання, 2007. – 290 с.
195. Утяшев М. М. Контрольные функции региональных парламентов : сравнительный анализ / М. М. Утяшев, А. А. Корнилова // Право и политика. – 2001. – № 1. – С. 30.
196. Учебное пособие по аудиту эффективности использования государственных средств. – М. : Счетная палата Российской Федерации, 2004. – 126 с.
197. Федосов В. Бюджетний менеджмент : підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова ; ред. В. М. Федосов ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с.
198. Федосов В. М. Сутність і проблематика бюджетування: українські реалії / В. М. Федосов, Т. С. Бабич // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 3 - 23.
199. Финансы : учебник для вузов / под ред. Л. А. Дробозина ; Министерство общего и профессионального образования Российской Федерации. – М. : Юнити, 2001. – 527 с.
200. Фінанси : навч.-метод, посіб для самост. вивч. дисципліни / О. Р. Романенко, С. Я. Огородник, М. С. Зязюн, А. А. Славкова. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 387 с.
201. Фінанси : навчальний посібник / В. С. Загородський, О. Д. Вовчак, І. Г. Балагун, І. Р. Чуй. – 2-ге вид., стер. – К. : Знання, 2008. – 247 с.
202. Фінанси : підручник / С. І. Юрій [та ін.] ; ред. : С. І. Юрій, В. М. Федосов; Мін-во освіти і науки України. – К. : Знання, 2008. – 611 с.
203. Фінансове право України : навч. посіб. / за ред. Л. К. Воронової. – К. : Правова єдність, 2009. – 395 с.

204. Футоранська Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 151 - 158.
205. Хом'як Н. В. Організація та проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів органами Державної контрольно-ревізійної служби [Електронний ресурс] / Н. В. Хом'як. – Режим доступу : http://webmaster.btsau.net.ua/files/list/edition/ed_gnjnsarxma.pdf.
206. Хомутенко А.В. Вдосконалення інституціональних засад державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / А.В. Хомутенко // Ефективна економіка. – 2013. – № 4. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1927>.
207. Худавердієва В. А. Економічний механізм підвищення ефективності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.02 «Економіка сільського господарства і АПК» / В. А. Худавердієва. – Харків, 2006.– 23 с.
208. Цивак Ю. Ю. Удосконалення державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Ю. Ю. Цивак, І. М. Корбка. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2010/Economics/74907.doc.htm. – Publishing house Education and Science.
209. Чехонадских Л. Совершенствование методов государственного финансового контроля / Л. Чехонадских // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 3. – С. 26-31.
210. Человеческий фактор (мировоззренческий аспект) / Є.М. Бабосов. - Алма-Ата : Наука, 1989. – 336 с.
211. Чечуліна О.О. Модернізація державного фінансового контролю в контексті розвитку програмно-цільового бюджетування / О.О. Чечуліна // Фінанси України. – 2011. – № 10. – С. 15-31.
212. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3-12.

213. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 137-147.
214. Шаповал В. М. Контроль парламентський / В. М. Шаповал // Юридична енциклопедія. – К., 2001. – Т. 3. – 323 с.
215. Шевченко Н. В. Критерії та показники оцінки ефективності державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Н. В. Шевченко. – Національна бібліотека України ім. Вернадського. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011_2/18_Shevch.pdf.
216. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Шевченко Н. В. – Суми, 2011. – 260 с.
217. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : монографія / В.О. Шевчук. – К. : КДТЕУ, 1998. – 371 с.
218. Шевчук В.О. Фінансовий контроль як форма реалізації контрольної функції фінансів / В. О. Шевчук, В. Ф. Серета // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – Львів, 2004. – Вип. 16. – С. 492-495.
219. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. д-ра екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Шевчук Олег Анатолійович. – К., 2014. – 42 с.
220. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практик: монографія / О. А. Шевчук ; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. – К. : УБС НБУ, 2013. – 431 с.
221. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. для студентів ВНЗ / О.А Шевчук; Нац. банк України, Ун-т банківської справи. – К.: УБС НБУ, 2014. – 418 с.

222. Шевчук О.А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні : монографія / О.А Шевчук. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2016. – 378 с.
223. Шелудько Р. М. Стан та шляхи підвищення економічної ефективності виробництва продукції скотарства в нових умовах господарювання (за матеріалами сільськогосподарських підприємств Харківської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.02 «Економіка сільського господарства і АПК» / Р. М. Шелудько. – Харків, 2002. – 19 с.
224. Шеремет А. Д. Методика фінансового аналізу / А. Д. Шеремет, Р.С. Сайфулін. – М. : ИНФРА, 1996. – 172 с.
225. Шохин С.О. Финансовый контроль и деятельность Контрольно-счетной палаты. – М., 1999. – С.31
226. Шохин С. О. Бюджетный финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России : [Науч.-метод. Пособие] / С. О. Шохин, Л.И. Воронина. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 240 с.
227. Шулико Е. В. Теоретические аспекты организации финансово-бюджетного контроля : монография / Е. В. Шулико. – Пенза : Информационно-издательский центр, 2007. – 59 с.
228. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика) : монографія / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. – Одеса : Юридична література, 2004. – 136 с.
229. Щербина В. С. Суб'єкти господарського права : монографія / В.С. Щербина. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 264 с.;
230. Эриашвили Н. Д. Финансовое право : учеб. для вузов [Электронный ресурс] / Н. Д. Эриашвили – М., 2000. – Режим доступа : <http://yuridlit.narod.ru>
231. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол. : Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 2002. – Т. 4: Н – П. – 720 с.

232. INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV) [Electronic resource]. – Access mode : [http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-\(intosai-gov\)](http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-(intosai-gov)).
233. INTOSAI STRATEGIC PLAN 2011 – 2016 [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.intosaijournal.org/strategicplan/strategic.html>.
234. EUROSAI [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/index.html>.
235. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012 [Electronic resource]. – Access mode : <http://bookshop.europa.eu/en/compendium-of-the-public-internal-control-systems-in-the-eu-member-states-2012-pbKV3111130>.
236. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing ISSAI 100 [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.
237. Quality in the Audit Process. Report to the Presidents of the Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries, Cyprus, Malta, Turkey and the European Court of Auditors. – Bucharest. – 2002. – December.

ДОДАТКИ

Систематизація наукових трактувань поняття «контроль»

<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення</i>
<i>Контроль, як функція управління</i>	
Русинов Ф.М.	основна функція менеджменту – об'єднує види управлінської діяльності, пов'язані з формуванням інформації про стан і функціонування об'єкта управління (облік), вивченням інформації про процеси та результати діяльності (аналіз), роботою з діагностики й оцінки процесів розвитку та досягнення цілей, ефективності стратегій, успіхів і прорахунків у використанні коштів і методів управління
Романів Є.М., Хом'як Р.М., Мороз А.С.	як функція системи управління суспільними процесами; система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт з виявленням відхилень, допущених в ході виконання цих рішень.
Райзберг Б.Л., Лозовский Л.Ш.	функція управління для забезпечення досягнення бажаного стану об'єкта [166]
Павлюк В.В.	елемент управління для діагностики правильності реалізації норм, стандартів, управлінських рішень [134]
Картавих Л.Г.	функція управління для своєчасної діагностики в діяльності об'єкта дослідження
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л.	функція управління об'єктами і процесами [81]
<i>Контроль як функція спостереження</i>	
Андрійко О.Ф.	об'єктивне суспільне явище, що забезпечує ретельну перевірку за використанням ресурсів суспільства за допомогою спостереження
Алехин А. П.	спостереження та отримання достовірної інформації про підконтрольний орган та виконання фінансової дисципліни ним
Романів Є.М., Хом'як Р.М., Мороз А.С.	система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт з виявленням відхилень, допущених в ході виконання цих рішень.
Шатковська Л.С.	засіб попередження та запобігання порушенням в сфері фінансів
<i>Контроль як процес</i>	
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М. та Петренко Н.І.	процес перевірки діяльності об'єкта контролю для встановлення відхилень від заданих параметрів [31]
Нападовська Л.В.	процес якісної розробки та ефективної реалізації прийнятих управлінських рішень
Усач Б.Ф.	процес виявлення фактів фінансових порушень для забезпечення ефективності функціонування об'єкта контролю [194]
Картавих Л.Г.	процес вивчення об'єкту контролю для встановлення закономірностей виконання ним фінансової дисципліни
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.	процес забезпечення оптимального функціонування об'єкта для збереження прийняття правильних рішень в його управлінні
Завадський Й.С.	процес встановлення відповідності діяльності об'єкта визначеним стандартам та нормативам для виявлення та корегування будь-яких відхилень
Лопушинський І.П., Полевик Г.М.	процес самостійної оцінки діяльності об'єкта за визначеними нормами, нормативами, стандартами
Мескон М.	це процес забезпечення та досягнення цілей.

**Сучасне трактування економічного змісту терміну
«фінансовий контроль»**

<i>№ п/п</i>	<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення</i>
<i>Функціональний підхід</i>		
1.	В.М. Родіонова, В.И.Шлейников	це одна з функцій системи управління фінансовими відносинами, основним завданням якої є відстеження правильності функціонування цих відносин на рівні конкретного керованого об'єкта з метою визначення обґрунтованості й ефективності управлінських рішень і ступеня їх реалізації, виявлення відхилень, про які доцільно інформувати органи, здатні вплинути на поліпшення ситуації [167]
2.	Н.В.Фадейкіна, В.А.Воронов	особлива функція фінансів, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності та ефективності управління фінансовими ресурсами, а також своєчасне прийняття відповідних коригуючих і превентивних дій [46]
3.	В.С.Єфімов	одна з найважливіших функцій процесу управління, здійснюваного на будь-якому рівні у вигляді системи спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і законодавству, а також виявлення результатів управлінських дій на об'єкт управління.
4.	В.М.Опарін	контрольна функція фінансів у практичній діяльності знаходить свій прояв у фінансовому контролі. Необхідність контролю випливає з того, що фінансові відносини мають яскраво виражений протиречивий характер, оскільки кожний суб'єкт прагне отримати якомога більше. Саме для того, щоб в процесі розподілу ВВП окремі суб'єкти не привласнювали неналежну їм частку, необхідний постійний всеохоплюючий фінансовий контроль
5.	О.Д.Василик	як функція управління фінансами – це специфічна діяльність, що реалізується через систему спостереження і перевірки законності і ефективності процесів створення і використання грошових доходів і грошових фондів з метою оцінки обґрунтованості прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання для досягнення пропорційності і збалансованості розвитку економіки [41]
6.	Є.В. Калюга	діяльність державних і громадських органів, спрямовану на перевірку обґрунтованості процесів формування та раціонального використання коштів з метою встановлення вірогідності, законності та доцільності операцій. Фінансовий контроль переважно реалізують державні органи, і він є невід'ємною частиною державного устрою, однією з найважливіших функцій управління
7.	І.М. Іванова	як важлива функція управління фінансами, який необхідно розглядати як багатогранну систему аналізу та перевірки законності, раціональності, доцільності процесів формування та використання фінансових ресурсів на всіх рівнях управління, оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень для досягнення на цій основі економічного зростання [89]

Продовження таблиці Б1		
<i>Інституційний підхід</i>		
8.	Л.А.Дробозіна	як контроль законодавчих і виконавчих органів влади всіх рівнів, а також спеціально створених організацій за фінансовою діяльністю всіх економічних суб'єктів (держави, підприємств, установ, організацій) з застосуванням особливих методів [75]
9.	Е.Ю. Грачова	як контроль з боку вповноважених державою органів і організацій за законністю дій під час збирання, розподілу та використання грошових фондів держави і муніципальних утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян. При цьому, на її думку, фінансовий контроль як складна багатоаспектна категорія, з одного боку, є функцією державного управління, щодо якого контроль виступає засобом, інструментом реалізації політики держави, а з іншого – сам фінансовий контроль можна розглядати як управлінську діяльність, що має свої методи, способи, форми реалізації.
10.	Л. Фещенко	багатоаспектна міжгалузева система нагляду державних, відомчих, внутрішньогосподарських та аудиторських органів, наділених контрольними функціями, за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ, організацій з метою об'єктивного оцінювання економічної ефективності цієї діяльності, встановлення законності та доцільності фінансово-господарських операцій, а також за процесом витрачання бюджетних коштів
11.	В.І. Борисов	є видом спеціалізованого державного контролю, який здійснюється відповідними фінансовими органами та їх посадовими особами, діяльність яких спрямована на перевірку обґрунтованості процесів формування та використання централізованих і децентралізованих грошових фондів, а за наявності відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами – на своєчасне прийняття відповідних коригувальних і превентивних заходів
12.	П.С.Пацюрківський	Цілеспрямована діяльність законодавчих та виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході мобілізації, розподілу і
		використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів правовідносин
<i>Системний підхід</i>		
13.	Е.А.Вознесенський	система контролю за фінансовою, організаційною і господарською діяльністю суб'єктів [43]
14.	Л.К.Воронова	діяльність об'єктів контролю щодо оцінки ефективності фінансової дисципліни в суб'єктах контролю [46]
15.	С.В.Мочерний	система контрольних процедур для оцінки ефективності управлінських рішень в сфері фінансів
16.	О.О.Анісімова	система нагляду за дотриманням фінансової політики при реалізації державою своїх функцій [4]
17.	С.І. Юрій, В.І.Стоян, М.Й.Мац	важливий елемент системи управління фінансами, який включає контроль за дотриманням фінансово-економічного законодавства у процесі формування і використання грошових фондів, оцінку ефективності фінансово-господарських операцій і доцільність здійснених видатків

Трактування сутності поняття «державний фінансовий контроль»

№ п/п	Автор, джерело	Визначення
1	Рябухін С.	1)об'єктивно зумовлена діяльність людини, мета якої – оцінити відхилення параметрів, що фактично ресструються, характеризують дії держави у фінансово-економічному просторі, від установлених норм. 2) організаційно-структурний процес перевірки законності, доцільності й ефективності дій, пов'язаних із утворенням, розподілом і використанням бюджетних та інших грошових і майнових ресурсів держави, а також реалізованої фінансової політики у сфері виявлення порушень фінансово-валютних і законодавчо-правових норм регулювання [170]
2	Опенышев С.П., Жуков В.А.	функція управління продуктивними силами та виробничими відносинами чи, з огляду на істотну роль у забезпеченні функціонування держави, одночасно може кваліфікуватися як функція соціального управління та правового регулювання, а також як специфічна форма державної діяльності [130]
3	Бурцев В.	1)одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне прийняття відповідних коригувальних і превентивних заходів; 2) це регламентована нормами права діяльність державних органів влади й управління з контролю за своєчасністю та точністю фінансового планування, обґрунтованістю та повнотою надходження і руху державних фінансових і матеріальних ресурсів, правильності й ефективності їх використання [27, 28]
4	А. Козирін	здійснювана з використанням специфічних організаційних форм і методів діяльність державних органів з метою встановлення законності та вірогідності фінансових операцій, об'єктивної оцінки економічної ефективності фінансово-господарської діяльності та виявлення резервів її підвищення, збільшення прибуткових надходжень у бюджет і збереження державної власності
5	М. Мельник, О.Пантелеєв, А.Звездін	перевірка спеціально уповноваженими органами дотримання учасниками фінансових, грошових, кредитних і валютних операцій вимог законодавства, норм і правил, установлених державою та власниками
6	С. Шохін, Л. Вороніна	багатоаспектна, міжгалузева систему нагляду наділених контрольними функціями державних і громадських органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ та організацій з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності цієї діяльності, визначення законності та доцільності господарських і фінансових операцій і виявлення резервів надходжень до державного бюджету [225]
7	Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А	контроль над формуванням, використанням і відтворенням національного надбання; функція державного управління продуктивними силами та виробничими відносинами в суспільстві [226]

Продовження таблиці Б2		
8	В.М. Родіонова	це система органів і заходів з перевірки законності та доцільності дій у сфері формування й використання грошових фондів держави, що сприяє забезпеченню законності, охороні державної власності, цільовому, ефективному й економному використанню державних коштів, яка допомагає виявити порушення встановленої державою фінансової дисципліни
9	Стефанюк І.Б.	1) державний фінансовий контроль на макрорівні є інструментом підвищення ефективності економіки, забезпечення обігу фінансових ресурсів відповідно до визначених законодавством параметрів, повноти сплати податків і обов'язкових платежів, блокування діяльності, що загрожує національній безпеці, монополізує ринки, спрямована на організацію забороненого державою виробництва товарів і надання послуг, несе в собі значні соціальні загрози, які зачіпають інтереси великих груп громадян, порушує законні інтереси держави, суб'єктів господарювання та суспільства в цілому; 2) на мікрорівні державний фінансовий контроль є інструментом забезпечення дотримання правил ведення бухгалтерського обліку й фінансової звітності, соціальних гарантій та своєчасної виплати заробітної плати, стандартів ціноутворення і встановлення тарифів, платіжної дисципліни, запобігання фіктивним фінансовим операціям і фактам відмивання брудних грошей, попередження та усунення фактів незаконного, нецільового й неефективного використання бюджетних коштів, що передані суб'єктам господарювання, фінансових ресурсів, які ці суб'єкти додатково отримують за пільгами з оподаткування, а також забезпечення дотримання порядку й процедур державних і комунальних закупівель, виявлення нецільового й неефективного використання майна державної та комунальної власності, нецільового використання кредитів і позик, отриманих під гарантії уряду [185-190]
10	Мельник М.В.	контроль, здійснюваний державними органами чи від імені держави в цілях забезпечення єдиної державної фінансової політики і фінансових інтересів держави та її громадян
11	Суконников Е.С.	один із етапів бюджетного процесу

Аналіз функцій державного фінансового контролю у
сучасній науковій літературі

Автор	Функції державного фінансового контролю
М. Ф. Базась	<ul style="list-style-type: none"> - спостереження і контроль за діяльністю та фактичним станом суб'єкта господарювання; - пізнавальна (виявлення причин та доведення фактів, які негативно впливають на функціонування системи управління та упорядкування адміністративних відносин); - інформаційно-аналітична (одержана під час контролю інформація є підставою для прийняття адекватних управлінських рішень і проведення коригуючих дій, щоб забезпечити нормальне функціонування об'єкта перевірки); - профілактична (виявлення фактів порушення законодавства та сприяння ліквідації явищ, які породжують безгосподарність підприємств та недотримання вимог чинних нормативних документів у майбутньому); - сприяння діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності за допомогою економічних важелів та стимулів; - мобілізуюча (при здійсненні контролю виявляють і недоліки, і позитивне у діяльності підприємств, які як позитивний досвід можуть використовуватись на інших підприємствах); культурна (виховання ощадливості при витрачанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів); перспективно-дійова функція (надання рекомендацій для вжиття заходів і вдосконалення системи управління).
Г. Ю. Грачова	<ul style="list-style-type: none"> - виявлення відхилень (встановлення відхилень у: виконанні законів у частині використання коштів державного бюджету; формуванні доходної частини і використанні видаткової частини бюджету; сфері фінансової діяльності міністерств і відомств, підприємств і організацій); - аналіз виявлених відхилень (передбачає дослідження фактів, що визначили те чи інше відхилення, встановлення особистостей, відповідальних за відхилення); - корегування (полягає у розробці пропозицій по усуненню виявлених відхилень у процесі формування та виконання бюджету, а також у процесі фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій); - превенції (проявляється у проведенні профілактичної роботи по запобіганню правопорушенням); - правоохоронна (спрямована на запобігання, зупинення неправомірних дій і пов'язана із застосуванням заходів юридичної відповідальності до винних осіб).
Л. А. Савченко	<ul style="list-style-type: none"> - інформаційна: в результаті здійснення фінансового контролю відбувається збір певної інформації, яка свідчить про результати функціонування підконтрольного суб'єкта, його діяльність у сфері публічних фінансів, управління державним чи комунальним майном тощо та є підставою для прийняття відповідного управлінського рішення, проведення необхідних дій, що забезпечать нормальне функціонування підконтрольного суб'єкта, зокрема вжиття корегуючих заходів тощо. - аналітична; - стабілізуюча; - правоохоронна; - запобіжна; - виховна.

**Наукові погляди щодо визначення об'єкта
державного фінансового контролю**

№ п/п	Автор	Об'єкт державного фінансового контролю
1.	Фещенко Л.	грошові розподільчі процеси формування та використання фінансових ресурсів за рівнями та ланками народного господарства та його регіонів.
2.	Опеньшев С.П., Жуков В.А.	грошові відносини, що виникають між державою, з одного боку, і юридичними та фізичними особами – з іншого, з приводу мобілізації бюджетних коштів, перерозподілу частини національного доходу в територіальному, соціальному та галузевому розрізах і його ефективного використання з метою виконання державою своїх функцій
3.	Бурцев В.В.	державне майно, джерела його утворення та господарські процеси, що викликають зміни майна і джерел його утворення..
4.	Дікань Л.В.	центри фінансової відповідальності, тобто будь-яка з виробничо-організаційних одиниць, що очолюються керівництвом, яке відповідає за її діяльність.
5.		орган, організація, установи, служби, програми, вид діяльності чи функції, що контролюються вищим органом державного фінансового контролю.
6.	Грачева Е.Ю., Куфакова Н.А., Пепеляев С.Р.	не лише грошові кошти, а й різноманітні матеріальні, трудові та інші ресурси держави.
7.	Эриашвили Н.Д.	грошові відносини, що виникають при формуванні й використанні фінансових ресурсів у матеріальному виробництві та у невиробничій сфері, а також у всіх ланках фінансової системи
8.	Стефанюк І.Б., Рубан Н.І., Германчук П.К.	є операції з фінансовими ресурсами, що проводяться суб'єктами господарювання та порядок використання яких визначено законодавством
9.	Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А.	відносини, які виникають між державою, з одного боку, та юридичними й фізичними особами – з другого, щодо виробництва та розподілу національного доходу в територіальному й галузевому розрізі та його ефективного використання; це та організація (міністерство, відомство), яка використовує ресурси держбюджету, державну власність, природні ресурси або має будь-які пільги з оподаткування, експорту, імпорту тощо.
10.	Булгакова С.О.	розширене відтворення соціально необхідного продукту; види діяльності та явища й процеси господарського життя; діяльність господарських систем, що забезпечують існування й розвиток економічних агентів та суспільства загалом; юридичні й фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності; безпосередньо органи державної влади й місцевого самоврядування, суб'єкти господарювання, державні фонди тощо, а також операції, котрі вони проводять із коштами, матеріальними й нематеріальними активами

Додаток Д
Таблиця Д1

Динаміка виявлених та відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів за 2014 – 2015 рр.

№ з/п	Регіон	2014 рік				2015 рік					
		Кількість об'єктів, де виявлено порушення при виділенні бюджетних коштів	Сума виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів, (тис. грн)		Кількість об'єктів, де виявлено порушення при виділенні бюджетних коштів	Сума виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів, (тис. грн)	
			з коштами держбюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами держбюджету	з коштами місцевих бюджетів		з коштами держбюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами держбюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	15	1 452,13	11 493,88	1 299,36	11 467,83	10	3244,27	4603,18	806,34	3675,00
2	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00	9	145,28	121,83	145,28	94,89
3	Дніпропетровська .	16	91 975,84	6 252,61	89 423,84	5 634,96	8	21285,38	467,43	854,20	467,43
4	Донецька обл.	21	146 055,56	2 461,28	3 946,13	2 451,61	13	1954,99	1072,73	1784,86	965,77
5	Житомирська обл.	12	31,81	2 443,35	31,81	2 062,47	12	8757,87	1740,16	613,69	148,85
6	Закарпатська обл.	2	130,74	126,85	130,74	126,85	1	220,24	0,00	220,24	0,00
7	Запорізька обл.	9	3 447,32	5 605,13	3 447,32	5 560,58	4	2062,54	155,89	743,65	155,89
8	Ів.-Франківська обл.	7	647,17	145,48	77,26	121,91	8	3,23	3018,68	3,23	1196,91
9	Київська обл.	9	2 495,02	283,33	14,98	244,94	14	7200,55	1837,00	303,21	5,40
10	Кіровоградська обл.	3	214,67	80,16	214,67	80,16	8	2690,61	611,87	286,78	0,00
11	Луганська обл.	5	500,69	663,74	500,69	161,00	7	1461,35	257,50	1393,75	18,00
12	Львівська обл.	19	910,17	1 903,49	629,08	756,24	20	4099,85	1664,70	1157,64	1318,62
13	Миколаївська обл.	5	611,57	157,37	127,63	157,37	3	286,74	0,00	281,93	0,00
14	Одеська обл.	11	3 188,18	573,33	4,67	500,22	15	11185,22	460,82	307,10	449,43
15	Полтавська обл.	22	699,78	3 063,50	573,48	2 685,01	14	1309,44	5195,08	1039,65	5185,06
16	Рівненська обл.	5	190,61	390,04	12,24	390,04	5	2313,65	13,02	1840,58	13,02
17	Сумська обл.	2	0,00	25,36	0,00	14,08	18	457,20	6850,87	134,59	222,25
18	Тернопільська обл.	11	69,92	2 271,36	69,92	91,07	10	6937,67	494,78	75,38	494,78
19	Харківська обл.	8	2 316,39	77,55	2 316,39	77,55	17	5430,11	373,94	1204,05	335,29
20	Херсонська обл.	14	4 893,15	5 002,79	4,38	2 006,60	13	12966,34	6302,33	0,00	4201,11
21	Хмельницька обл.	5	0,00	470,20	0,00	423,86	8	627,96	80,05	382,36	80,05
22	Черкаська обл.	17	908,99	3 512,92	401,41	2 360,49	14	889,87	1142,68	671,87	862,10
23	Чернівецька обл.	1	0,00	4,79	0,00	0,00	6	108,35	2570,92	108,35	14,72
24	Чернігівська обл.	14	0,00	4 025,82	0,00	1 070,01	20	1742,35	4442,66	0,78	1440,00
25	м. Київ	4	35,60	462,14	31,61	462,14	5	35854,92	78,50	177,39	78,50
	Разом	242	260 819,45	51 516,37	103 276,36	38 917,99	262	133235,98	43556,62	14536,90	21423,07
	апарат ДФІ України	4	670 255,91	0,00	0,00	0,00	1	71,86	0,00	0,00	0,00
	ВСЬОГО:	245	931 075,36	51 516,37	103 276,36	38 917,99	263	133307,84	43556,62	14536,90	21423,07

Таблиця Д2

Динаміка виявлених та відшкодованих порушень щодо зайвого виділення дотацій з бюджету за 2014 – 2015 рр.

№ з/п	Регіон	2014 рік					2015 рік				
		Кількість об'єктів, де виявлено порушення	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)		К-сть об'єктів, де виявлено поруш	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)	
			з коштами держбюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами держбюджету	з коштами місцевих бюджетів		з коштами держбюджету	з кошт. місц. бюджетів		
2	Вінницька обл.	3	1 246,92	26,05	1 246,92	0,00	2	996,13	0,00	321,30	0,00
3	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00	2	9,93	50,90	9,93	50,90
4	Дніпропетровська обл.	9	91 887,24	0,00	89 421,04	0,00	4	16 278,54	0,00	854,20	0,00
5	Донецька обл.	10	145 962,91	1 665,90	3 853,48	1 665,90	2	1 784,86	0,00	1 784,86	0,00
6	Житомирська обл.	6	1,49	579,05	1,49	332,97	5	8 453,26	2,31	415,27	0,00
7	Закарпатська обл.	2	130,74	126,85	130,74	126,85	1	220,24	0,00	220,24	0,00
8	Запорізька обл.	1	3 447,32	0,00	3 447,32	0,00	3	2 062,54	0,00	743,65	0,00
9	Ів.-Франківська обл.	3	22,27	111,48	22,27	111,48	1	0,00	0,46	0,00	0,46
10	Київська обл.	2	14,98	28,14	14,98	28,14	4	1 441,62	0,00	148,59	0,00
11	Кіровоградська обл.	2	20,85	80,16	20,85	80,16	2	341,55	0,00	286,78	0,00
12	Луганська обл.	3	500,69	0,00	500,69	0,00	3	128,13	144,48	60,53	0,00
13	Львівська обл.	4	573,88	118,27	573,88	118,27	1	0,00	0,75	0,00	0,75
14	Миколаївська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00
15	Одеська обл.	2	2 963,47	202,87	0,00	202,87	6	10 739,64	89,88	240,30	89,88
16	Полтавська обл.	3	573,48	19,29	573,48	19,29	5	1 309,44	2 888,09	1 039,65	2 888,09
17	Рівненська обл.	1	26,71	0,00	12,24	0,00	4	2 313,65	0,00	1 840,58	0,00
18	Сумська обл.	1	0,00	2,92	0,00	2,92	6	0,00	6 645,48	0,00	102,26
19	Тернопільська обл.	5	62,77	0,00	62,77	0,00	5	6 937,67	0,00	75,38	0,00
20	Харківська обл.	5	2 316,39	0,00	2 316,39	0,00	12	5 425,43	0,00	1 199,37	0,00
21	Херсонська обл.	2	4 888,77	0,00	0,00	0,00	2	12 966,34	0,00	0,00	0,00
22	Хмельницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00	4	412,85	49,43	167,25	49,43
23	Черкаська обл.	1	214,62	0,00	214,62	0,00	1	465,28	0,00	465,28	0,00
24	Чернівецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00
25	Чернігівська обл.	1	0,00	14,26	0,00	14,26	3	1 722,58	2 647,31	0,00	0,00
26	м. Київ	1	3,99	0,00	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	Разом	69	254903,63	2 975,24	104431,91	2 703,11	78	74009,68	12519,09	9873,16	3181,77

Трактування поняття «людський фактор»

№	Автор	Трактування поняття
1	Абсава М. Д.	людський фактор - це не спільна, а специфічна категорія певного способу виробництва, а саме такого суспільства, в якому людина розглядається не лише як головна продуктивна сила, як передумова і активний елемент виробництва, а як одночасно початковий та кінцевий пункти всього суспільного руху, як його активний початок і кінцевий результат, як головний засіб і дійсна мета суспільного виробництва [1, с. 44–45]
2	Ільїн О. І.	Це категорія не економічна, а соціологічна, оскільки містить у собі весь спектр стосунків у суспільстві [92, с. 11]
3	Бабосов Є.М.	Це цілісна система соціальної діяльності, направленої на зміну, розвиток і вдосконалення суспільства та умов життєдіяльності самої людини[210]
4	Заславська Т. І.	Визначає людський фактор як соціальний феномен і говорить, що «це система взаємодіючих, що займають різне положення класів, шарів і груп, діяльність і взаємодія яких забезпечує прогресивний розвиток суспільства» [80, с. 35]. Іншими словами, людський фактор розкриває людину в багатьох вимірах: як працівника, як громадянина і сім'янина, як людину у всьому різноманітті її відчуттів і помислів [85]
5	Загуменна Н. В.	Це комплекс психофізіологічних особливостей людини та її соціальних ролей, що визначають функціонування людини як суб'єкта діяльності в системі соціальних, економічних, виробничих, науково-технічних, організаційно-управлінських та інших стосунків [82, с. 69]



ДЕРЖАВНА ФІНАНСОВА ІНСПЕКЦІЯ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА ФІНАНСОВА ІНСПЕКЦІЯ
В ЧЕРНІВЕЦЬКІЙ ОБЛАСТІ

58010, м. Чернівці, вул. Котляревського, 1. Тел. (0372) 55-33-87. Факс 55-26-73
E-mail: dfr@ukrpost.ua Код ЄДРПОУ 21432531

18.04.2016 № 24-01-14-14/2664 На № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи

Собкової Наталії Дмитрівни

на тему: «Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин»

Науково-дослідна робота асистента кафедри фінансів і кредиту Собкової Н. Д. за темою «Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин» представляє практичний інтерес для Державної фінансової інспекції в Україні.

Результати наукового дослідження використовуються Держфінінспекцією в процесі контролю місцевих бюджетів щодо дотримання бюджетного законодавства, враховуються пропозиції на рахунок доцільності застосування ризикоорієнтованого підходу під час здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів, а також враховуються запропоновані напрями вдосконалення організаційно-правових засад проведення державного фінансового аудиту місцевих бюджетів.

Начальник Держфінінспекції
в Чернівецькій області



П.В. Перепічка



УКРАЇНА
ЧЕРНІВЕЦЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ ФІНАНСІВ

вул. М. Грушевського, 1, м. Чернівці, 58010, тел./факс: (0372) 55-31-94, тел. 55-30-17,
 E-mail: obl24@minfin.gov.ua СДРІОУ 02317304

29.02.2016 № 09-14/134/1 На № _____ від _____

ДОВІДКА ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ
РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЙНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ
на тему

«Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах
трансформації бюджетних відносин»
Собкової Наталії Дмитрівни

Довідка видана про те, що розроблений підхід до багатоаспектної оцінки підвищення якості державного фінансового контролю в умовах фінансової децентралізації органів місцевого самоврядування, який дає змогу встановити залежність між фіксацією фінансових порушень та попередження їх виявлення, отримав позитивний відгук серед економістів - практиків.

Пропозиції Н. Д. Собкової мають практичну цінність щодо мінімізації впливу людського фактору на результати державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

Заступник директора
 Департаменту фінансів
 обласної державної адміністрації



Ю. Чобан



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені ІВАНА ФРАНКА

вул. Університетська, 1, м. Львів, 79000, тел./факс (0322)2616048, тел. 2603402
E-mail: franko.lviv.ua Код ЗКПЮ 02070987
Управління держзачею в Львівській області, МФО 825014, р.р. 35221005000549
№ свідоцтва 17701483, ін. под. № 020709813029
Валютний рахунок № 26007006042 в Укресімбанку м. Львова МФО 325718

26.02.2016 № 902-С На № _____ від _____

Довідка

Видана Собковій Наталії Дмитрівні про те, що результати її дисертаційної роботи на тему «Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин» використано у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка під час викладання дисциплін: «Місцеві фінанси», «Бюджетний менеджмент», «Державний фінансовий контроль», «Фінансовий аудит», «Стратегічне управління фінансами».

Проректор з наукової роботи

Львівського національного університету
імені Івана Франка

член-кореспондент НАН України

доктор хімічних наук, професор



[Signature]
Р.С. Гладішевський

2016



013670

УКРАЇНА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
 ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
 ІМЕНІ ЮРІЯ ФЕДЬКОВИЧА

58012, м. Чернівці, вул. М. Коцюбинського, 2, тел. (0372) 584810; 584811, факс (0372) 552914, e-mail: rector@chnu.edu.ua

29.02.2016 15/15-653

На № _____

ДОВІДКА

про впровадження у навчальний процес результатів дисертаційної роботи
 асистента кафедри фінансів і кредиту
 Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича
 Собкової Наталії Дмитрівни

Результати науково-дослідної роботи асистента кафедри фінансів і кредиту Собкової Н. Д. за темою дисертації «Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин» на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук були впроваджені у навчальний процес під час викладання таких навчальних дисциплін як «Бюджетний менеджмент», «Фінансовий контроль держави», «Казначейська справа» та «Бюджетна система». Основні положення наукового дослідження стосуються:

- обґрунтування концептуальних підходів до визначення сутності державного фінансового контролю та впровадженню нових форм, методів та видів контролю;
- вдосконалення методичного інструментарію оцінки результативності здійснення контрольних заходів;
- розробки підходів щодо ефективної організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні.

Проректор з наукової роботи
 та міжнародних зв'язків,
 доктор хімічних наук, професор

Завідувач кафедри фінансів і кредиту
 доктор економічних наук, професор

[Signature]
 П.М. Фочук

[Signature]
 П.О. Нікіфоров