

ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ДАНЧЕВСЬКА ІРИНА РОМАНІВНА

УДК 336.1.025.12:[336:352.07](477)

ДИСЕРТАЦІЯ

**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ
МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ**

08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

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

_____ І. Р. Данчевська

Науковий керівник: Ковалюк Олексій Миколайович докт. екон. наук, професор

Львів – 2018

АНОТАЦІЯ

Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». – Львівський національний університет імені Івана Франка, Львів, 2018.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню державного фінансового контролю (ДФК) використання коштів місцевих бюджетів України. У роботі охарактеризовано теоретико-методологічний інструментарій організації ДФК коштів місцевих бюджетів. Зокрема, розглянуто його сутність, принципи, функції, сучасні завдання, види, форми та методи. Проаналізовано наукові здобутки вітчизняних фахівців стосовно тлумачення сутності ДФК використання коштів місцевих бюджетів України й на основі цього сформоване авторське бачення поняття «державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів».

Доведено, що при формуванні єдиної системи ДФК основними мають бути такі складові: сукупність органів, взаємодія між ними, встановлення ієрархії контрольних органів, перелік об'єктів контролю, визначення підконтрольних суб'єктів, перелік інструментарію (форм, методів, засобів тощо), які можуть бути застосовані конкретними суб'єктами контролю, їх права, обов'язки, відповідальність.

Удосконалено організаційну модель ДФК використання коштів місцевих бюджетів України, яка передбачає визначення цілей та завдань, формування концепції, розроблення методології, визначення способу реалізації кожного з методів, оцінка отриманих результатів, розробка заходів з удосконалення, що дозволить підвищити ефективність проведення контрольних заходів, створить передумови для координації діяльності контролюючих органів та підконтрольних суб'єктів ДФК.

Надано оцінку ефективності ДФК використання коштів місцевих бюджетів. Зокрема, розроблено економіко-математичну модель визначення ефективності ДФК шляхом поєднання критеріїв результативності, дієвості і реалізації контролю. Розроблена модель, в комплексі із якісними показниками, дозволить підвищити достовірність отриманих результатів.

Проведений аналіз організації ДФК, хоч і при великій кількості суб'єктів контролю, свідчить про низьку фінансову дисципліну. Перспектива удосконалення комплексності контролю залежить від його якості на всіх етапах і своєчасності адекватного реагування фінансових органів, головних розпорядників та інших органів влади за результатами контролю, на виявленні фактів нецільового і неефективного використання бюджетних коштів шляхом вжиття заходів щодо відшкодування незаконних витрат, регулювання обсягів фінансування, приведення їх у відповідність з нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетний процес, і посилення кримінальної відповідальності посадових осіб. Але ДФК на місцевому рівні результативним буде тоді, коли його чинна система спрямовуватиметься не на виявлення і фіксацію порушень, а на їх попередження та профілактику.

Розглянуто закономірності процесу становлення вітчизняної системи ДФК використання коштів місцевих бюджетів, зокрема запропоновано стратегію його розвитку, яка, на відміну від існуючої, передбачає: прийняття Закону України «Про державний фінансовий контроль», заснованого на єдиних принципах, завданнях, правилах та єдиній методології та Кодексу етики аудиторів; законодавче забезпечення незалежності органів державного фінансового контролю; єдині форми та порядок звітності у сфері державного фінансового контролю і аудиту для місцевих органів виконавчої влади; створення єдиної інформаційної бази у сфері державного фінансового контролю із можливістю використання її на місцевому рівні; своєчасне вжиття заходів на виконання пропозицій органів державного фінансового контролю, що вносяться за результатами контрольних дій; забезпечення достовірності та надійності інформації про державні видатки, соціально-економічну

результативність і ефективність витрачання державних коштів; координація взаємодії контрольних органів різних рівнів, що здійснюють внутрішній та зовнішній контроль.

У роботі досліджується науково-методичні підходи до проведення державного фінансового контролю при застосуванні державного фінансового аудиту, які, на відміну від існуючих, передбачає створення в системі управління належних інформаційних систем з обов'язковим розміщенням інформації про проведений державний фінансовий аудит та аудиторський висновок, що дасть змогу комплексно оцінити стан виконання місцевого бюджету.

У зв'язку із низькою кількістю проведених державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів ДАСУ і з негативною тенденцією до їх зменшення протягом останніх років, необхідно чітко визначити критерії та процедури вибору об'єктів державного фінансового аудиту.

Акцентовано, що особливу увагу на сучасному етапі розвитку державного фінансового контролю варто приділити питанню впровадження повноцінної системи електронного документообігу органів Державної казначейської служби та її інтеграції із системою електронної взаємодії органів виконавчої влади, зокрема на базі досліджень ефективності запровадження системи дистанційного обслуговування «Клієнт-Казначейство», що дасть змогу підвищити

Узагальнено теоретичні положення щодо обґрунтування необхідності здійснення державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації, які передбачають стимулювання регіонів до фінансової автономії, пошуку додаткових власних ресурсів, збалансування потреб і можливостей місцевих бюджетів, а також проведення громадських слухань, роз'яснювальних заходів із головами сільських рад для ініціювання створення об'єднаної територіальної громади.

Фінансова децентралізація органів місцевого самоврядування має стати основним каталізатором економічного зростання країни загалом. Нами доведено, що роль державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації полягатиме не тільки в комплексній оцінці

сфери фінансів, роботи територіальних органів виконавчої влади та місцевого самоврядування щодо їх спроможності забезпечити регіон коштами, а у виявленні додаткових джерел наповнення місцевого бюджету за рахунок прийняття управлінських рішень, що сприятимуть ефективності контролю процесів формування та використання ресурсів місцевих бюджетів.

За результатами дослідження розроблено пропозиції для органів місцевого самоврядування та виконавчої влади щодо збільшення надходжень до місцевих бюджетів. Головний акцент зроблено на освітню та культурну галузі. Оскільки вагому частку у структурі видатків загального фонду місцевих бюджетів становлять видатки на оплату комунальних послуг і енергоносіїв, з них найбільшу частку становить оплата теплової енергії, тому нами розраховано економію бюджетних коштів при переході закладів освіти на опалення власними котельнями.

У роботі проаналізовано і перелічено основні проблеми здійснення державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів, а саме: правового, організаційного, кадрового, методологічного та інформаційного характеру.

На основі узагальнення світового досвіду проведення державного фінансового контролю запропоновано адаптувати його кращі досягнення до умов вітчизняної економіки. Для України з метою опанування нових підходів до організації державного фінансового контролю, цікавим є вивчення досвіду Німеччини у цьому питанні. Зокрема ВОФК у Німеччині є незалежним органом фінансового контролю і відповідає лише перед законом, натомість РП України підзвітна Верховній раді України, що вже не може свідчити про достатню незалежність. На нашу думку, тільки справді незалежний ВОФК з його регіональними підрозділами, з чітко законодавчо визначеними принципами і порядком роботи зможе ефективніше здійснювати державний фінансовий контроль за використанням коштів місцевих бюджетів.

Запропоновані рекомендації та пропозиції сприятимуть підвищенню ефективності системи державного фінансового контролю використання коштів

місцевих бюджетів України. Їхня практична імплементація дасть змогу підвищити ефективність проведення контрольних заходів, створить передумови для координації діяльності контролюючих органів та підконтрольних суб'єктів державного фінансового контролю і дозволить збільшити надходження до місцевих бюджетів.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів, державний фінансовий аудит, фінансова децентралізація, місцеві бюджети, аналіз державного фінансового контролю, ефективність державного фінансового контролю.

ANNOTATION

Danchevskaya I.R. State financial control of the use of means of local budgets of Ukraine. – Qualificational scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation for the Scholarly Degree of Candidate of Economic Sciences in Specialty 08.00.08 “Money, Finance and Credit”. – Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, 2018.

The dissertation is devoted to the study of the state financial control of the use of funds of local budgets of Ukraine. The theoretical and methodological bases of functioning of the state financial control are substantiated. In particular, the essence, principles, functions, modern tasks are considered state financial control. The scientific achievements of domestic experts concerning the interpretation of the essence of the state financial control of the use of funds of local budgets of Ukraine and on the basis of this formed author's vision of the concepts of "state financial control" and "state financial control over the use of local budget funds" are analyzed. In the work, the methodical tools of the organization of state financial control of the use of local budgets funds are well-documented. The author analyzes the types, forms and methods of public financial control.

The organizational model of the state financial control of the use of funds of local budgets of Ukraine is generalized, which will increase the efficiency of carrying out control measures, will create the prerequisites for coordination of the activities of

controlling bodies and controlled entities of state financial control.

The estimation of efficiency of the state financial control of the use of funds of local budgets is given. In particular, the economic-mathematical model for determining the effectiveness of public financial control, by combining the criteria of effectiveness, efficiency and control implementation, is developed. The developed model will increase the reliability of the results obtained and the effectiveness of public financial control.

The analysis of the organization of state financial control, though with a large number of subjects of control, shows a low financial discipline. The prospect of improving the complexity of control depends on its quality at all stages and the timeliness of adequate response of financial authorities, key administrators and other authorities to the results of monitoring, to detected facts of inappropriate and ineffective use of budget funds, by taking measures to recover illegal expenditure, regulating the amount of funding, bringing them in line with the regulations governing the budget process. But, in our opinion, state financial control at the local level will be effective when its current system will focus not on detecting and fixing violations, but on their prevention and prevention.

The regularities of the process of formation of the national system of state financial control of the use of funds of local budgets are considered, in particular, the strategy of its development is proposed. Which, in contrast to the existing one, includes: adoption of the law on state financial control and the ethics code of auditors; uniform forms and procedure of reporting in the field of state financial control and audit for local executive bodies; creation of a unified information base in the field of state financial control with the possibility of using it at the local level.

It is proved that the main directions of further development and reform of the state financial control of the use of funds of local budgets should be: adoption of the Law "On State Financial Control in Ukraine", based on common principles, tasks, rules and a common methodology; coordinating the interaction of control bodies of different levels, carrying out internal and external control; legislative ensuring of the independence of state financial control bodies; application of modern information and

technological tools that ensure the effectiveness and efficiency of financial control over the formation and implementation of local budgets; timely taking measures to implement the proposals of the state financial control bodies, which are made on the basis of control actions; ensuring the reliability and reliability of information on government expenditures, socio-economic performance and the efficiency of spending public funds.

The paper examines the organization of state financial control by combining two forms: audit and inspection, which, unlike existing ones, foresees the creation in the system of management of proper information systems with the obligatory placement of information about the conducted state financial audit and the auditor's report, which will give the opportunity to comprehensively assess the state of execution of the local budget.

Due to the low number of conducted state financial audits, implementation of local budgets of DASU and the negative tendency towards their decrease in recent years, it is necessary to clearly define the criteria and procedures for selecting objects of state financial audit.

It is emphasized that, at the current stage of development of state financial control, it is worth paying attention to the implementation of a full system of electronic document circulation of the bodies of the State Treasury service and its integration with the system of electronic interaction of executive authorities, in particular, on the basis of research on the effectiveness of the implementation of the system of remote servicing "Client- Treasury".

The theoretical positions on the justification of the necessity of the state financial control of the use of local budget funds in conditions of financial decentralization, which include stimulating regions to financial autonomy, finding additional own resources, balancing the needs and capacities of local budgets, as well as conducting public hearings, explanatory measures on chairmen of village councils, to initiate the creation of a united territorial community.

Financial decentralization of local self-government should become the main catalyst for the country's economic growth as a whole. At the same time, we have

proved that the role of state financial control of local budgets under conditions of financial decentralization will be not only in the comprehensive assessment of the sphere of finance, the work of territorial bodies of executive power and local self-government regarding their ability to provide the region with funds, and in identifying additional sources of filling the local budget for account of the adoption of managerial decisions that will facilitate the effectiveness of monitoring the processes of formation and use of resources of local budgets.

According to the results of the study, proposals were made for local governments and executive authorities to increase revenues to local budgets. The main emphasis is on education and culture. In particular, an analysis of the savings of budget funds in the network of libraries and people's homes in Ukraine was conducted. And also, because of the fact that the share of expenditures of the general fund of local budgets is a significant part of the expenditures for the payment of utilities and energy resources, the largest share of which is the payment of heat energy, therefore we have calculated the savings of budget funds in the transition of educational institutions to the heating by own boiler houses.

The paper analyzes and lists the main problems of using the state financial control over the use of local budget funds, namely: legal, organizational, staffing, methodological and informational.

Based on the generalization of world experience in conducting state financial control, it is proposed to adapt their best practices to the conditions of the domestic economy. According to the author, for Ukraine to learn new approaches to the organization of state financial control, it is interesting to study the German experience in this matter. In particular, the SAI in Germany is an independent body of financial control and is only responsible to the law, whereas the Ukrainian Parliament is subordinated to the Verkhovna Rada of Ukraine, which can no longer testify to sufficient independence. In our opinion, only a truly independent SAI with its regional units, with clearly defined principles and procedure of work, will be able to more effectively carry out state financial control over the use of local budget funds.

The proposed recommendations and proposals will enhance the efficiency of the system of state financial control of the use of funds of local budgets of Ukraine. Their practical implementation will increase the efficiency of carrying out control measures, will create the prerequisites for coordinating the activities of controlling bodies and controlled entities of state financial control and will allow to increase revenues to local budgets.

Key words: state financial control, state financial control of use of local budget funds, state financial audit, financial decentralization, local budgets, analysis of state financial control, efficiency of state financial control.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Данчевська І.Р. Організація та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів України // Колективна монографія працівників і аспірантів кафедри обліку і аудиту ЛНУ ім. Івана Франка, Проблеми теорії та практики обліково-аналітичних наук, жовтень 2016. С. 225-237. – 35.3 д.а. (автору належать 0.5 д.а., де розкрито організацію, порядок та перспективи проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів України).
2. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні // Економіка та суспільство. 2017. Вип. № 11. URL: <http://economy and society.in.ua>. – 0.44 д.а.
3. Данчевська І.Р. Аналіз та результати державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Проблеми системного підходу в економіці. 2017. Вип. № 5 (61). С. 227-231. – 0.46 д.а.
4. Данчевська І. Р. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів // Науково-економічний журнал «Інтелект ХХІ». 2017. Вип. № 5. С. 107-110. – 0.45 д.а.
5. Данчевська І.Р. (Кухар І.Р.) Шляхи посилення державного фінансового контролю у використанні бюджетних коштів // Збірник наукових праць

- ЛНУ ім. Івана Франка «Формування ринкової економіки в Україні». Львів. 2013. Вип. №29, ч.1. С. 319-322. – 0.3 д.а.
6. Данчевська І.Р. (Кухар І. Р.) Оцінка ефективності та доцільності використання коштів місцевих бюджетів // Збірник наукових праць ЛНУ ім. Івана Франка «Формування ринкової економіки в Україні». Львів. 2014. Вип. № 31, ч.1. С. 473 – 476. – 0.25 д.а.
 7. Данчевська І. Р., Ковалюк О. М. Характеристика органів державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Науковий журнал «Східна Європа: економіка, бізнес та управління». 2016. Вип. № 2. С. 272-275. – 0.28 д.а. (автору належать 0.18 д.а., де розкрито співвідношення контрольних повноважень щодо місцевих бюджетних коштів між спеціальними органами фінансового контролю).
 8. Данчевська І.Р. (Кухар І.Р.) Контроль використання коштів місцевих бюджетів України // Збірник науково-техічних праць НЛТУ України. 2013. Вип. 23.1. С. 331-334. – 0.3 д.а.
- Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:**
9. Данчевська І.Р. Сутність і призначення державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів України // Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми становлення та розвиток: Львівська економічна фундація. Львів, 27-28 жовтня 2017. С. 85 – 88. – 0.56 д.а.
 10. Данчевська І.Р. Інституційне середовище державного фінансового контролю на рівні місцевих бюджетів // Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: Матеріали Міжнародної наукової конференції. Житомир, 20-21 жовтня 2017. С. 415-417. – 0.55 д.а. (автору належать 0.3 д.а., де систематизовано підходи щодо ефективності державного фінансового контролю).
 11. Данчевська І.Р. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів // Шляхи покращення зовнішньоекономічної діяльності України: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. Київ, 13 – 14 жовтня 2017. С. 97 – 100. – 0.2 д.а.

12. Данчевська І.Р. Аналіз державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Принципи забезпечення розвитку підприємств в умовах змін ринкового середовища: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. Одеса, 8-9 грудня 2017 С. 102-103. - 0.2 д.а.
13. Данчевська І.Р. Перспективи впровадження зарубіжного досвіду державного фінансового контролю в Україні // Механізми реалізації політики модернізації економіки країн: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Дніпро, 20-21 жовтня 2017. С. 124 – 127. – 0.2 д.а.
14. Данчевська І.Р. Стратегічні напрями удосконалення державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Формування та розвиток інформаційної економіки: зовнішні та внутрішні фактори впливу: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Київ, 27-28 жовтня 2017. С. 49 – 53. – 0.2 д.а.
15. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні // Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Тернопіль, 20 листопада 2017. С. 147-149. – 0.23 д.а.
16. Данчевська І.Р. (Кухар І. Р.) Місцевий бюджет як економічна категорія, його об'єктивна необхідність та призначення // Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: Матеріали XX Міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих учених Львівського національного університету ім. Івана Франка. Львів, 17-18 травня 2013. С. 118-119. – 0.2 д.а.
17. Данчевська І.Р. (Кухар І.Р.) Аналіз поступлень податкових платежів у місцеві бюджети // Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів: Матеріали Міжнародної наукової студентсько-аспірантської конференції Львівського національного

університету ім. Івана Франка. Львів, 27-28 квітня 2012. С.183-185. – 0.2 д.а.

18. Данчевська І.Р. (Кухар І. Р.) Аналіз правового забезпечення державного фінансового контролю в Україні // Проблеми сучасної економіки: Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції Східноукраїнський інститут економіки та управління. Донецьк, 27-28 грудня 2013. С. 13-14. – 0.15 д.а.
19. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю місцевих бюджетів та шляхи його покращення в Україні // Economy and society: modern foundation for human development. – Leipzig university. 2016. С. 176-178. – 0.25 д.а. (автору належать 0.15 д.а., де проаналізовано зарубіжний досвід проведення державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів та запропоновано його імплементацію в Україні).

Наукові праці, які додатково відображають наукові результати дисертації:

20. Данчевська І.Р. Організаційні засади державного фінансового контролю в Україні // Науково-практичний журнал «Інфраструктура ринку». 2017. Вип. № 13. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/13-2017>. - 0.56 д.а.
21. Данчевська І. Р., Ковалюк О.М. Ефективність державного фінансового контролю місцевих бюджетів // Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Вип. № 18. URL: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017>. - 0.55 д.а. (автору належать 0.3, де систематизовано підходи щодо ефективності державного фінансового контролю).

ЗМІСТ

Перелік умовних скорочень	15
ВСТУП.....	16
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ	24
1.1. Сутність, принципи та завдання державного фінансового контролю.....	24
1.2. Організаційні засади державного фінансового контролю	41
1.3. Інституційне середовище державного фінансового контролю на рівні місцевих бюджетів та методичні основи оцінки його ефективності.....	62
Висновки до розділу 1	83
Розділ 2. ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ	85
2.1. Організація державного фінансового контролю на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації.....	85
2.2. Інструментарій проведення державного фінансового контролю на регіональному рівні.....	98
2.3. Оцінка результатів державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів в Україні	112
Висновки до розділу 2	129
Розділ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ	132
3.1. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів та можливості його використання в Україні	132
3.2. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів	150
3.3. Стратегічні напрями удосконалення державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів.....	162
Висновки до розділу 3	177
ВИСНОВКИ.....	180
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	184
ДОДАТКИ.....	202

Перелік умовних скорочень

ВОДФК – вищий орган державного фінансового контролю

ДАСУ – Державна аудиторська служба України

ДВФК – державний внутрішній фінансовий контроль

ДКСУ - Державна казначейська служба України

ДФК – державний фінансовий контроль

ДФСУ – Державна фіскальна служба України

ОТГ – об'єднані територіальні громади

РПУ – Рахункова палата України

INTOSAI – Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю

EUROSAI – Європейська організація вищих органів фінансового контролю

ВСТУП

Актуальність теми. На сучасному етапі соціально-економічних перетворень в Україні, в умовах активізації процесів децентралізації державної влади, зростає необхідність формування ефективного державного фінансового контролю (ДФК) використання коштів місцевих бюджетів. Відповідно, місцеві бюджети набувають дедалі більшої ваги як за обсягом фінансових ресурсів, так і з точки зору можливостей розв'язання назрілих соціально-економічних проблем регіонів, адміністративно-територіальних громад.

Практика використання коштів місцевих бюджетів в Україні, а також вивчення зарубіжного досвіду цієї проблеми, засвідчили необхідність постійних пошуків нових форм і методів контролю. Вдосконалення системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні є запорукою ефективного функціонування державних фінансів, зокрема досягнення таких результатів як дотримання економічної безпеки держави, збалансування державного і місцевих бюджетів, досягнення фінансової самодостатності регіонів, секторів і галузей економіки, збільшення захищеності фінансово-економічних інтересів громадян і суспільства.

У сучасних умовах ДФК за бюджетними коштами є актуальною і складною проблемою, тому що рівень економічного і соціального забезпечення фінансової стабільності держави та окремих територій залежить від рівня виконання бюджетів. Нині чинна система ДФК в Україні не дає змоги чітко відслідковувати законність та відповідність спрямування бюджетних коштів на видатки розвитку, що й спонукає суб'єктів господарювання до їх незаконного отримання та нецільового використання. Це зумовило вибір теми дисертації, її мету, завдання і структуру.

Теоретичні аспекти та проблеми організації державного фінансового контролю досліджували у наукових працях такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як: В. Базилевич, М. Білуха, Ф. Бутинець, О. Гетманець, Л. Гуцаленко, Л. Дікань, Г. Дмитренко, Н. Дорош, І. Дрозд, Т. Єфименко, І. Іванова, Л. Каленський,

Є. Калюга, В. Кміть, О. Ковалюк, М. Крупка, М. Кульчицький, А. Мамишев, В. Мельничук, Д. Олійник, О. Підхомний, В. Піхоцький, Є. Романів, М. Романів, Н. Рубан, М. Сивульський, І. Стефанюк, Б. Усач, Ю. Футоранська, О. Шашкевич, Ф. Ярошенко та ін.

Незважаючи на різноманітність наукових поглядів щодо основних тенденцій розвитку ДФК загалом, і на місцевому рівні зокрема, досі залишаються недостатньо вивченими питання організації ефективної діяльності регіональних контролюючих органів, окремі аспекти економічної ефективності, доцільності та результативності ДФК, що визначає необхідність подальшого комплексного дослідження зазначених проблем.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація є складовою частиною науково-дослідної роботи кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка за напрямом «Формування фінансового потенціалу національної економіки» (державний реєстраційний номер 0116U001677) та кафедри обліку і аудиту «Розвиток обліку, аналізу і контролю в господарській системі України» (державний реєстраційний номер 0114U004776), у межах яких автором проведено дослідження теоретико-методологічних основ і розроблено рекомендації щодо заходів покращення якості державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних основ, розроблення методологічних положень і практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України.

Поставлена мета зумовила необхідність вирішення таких завдань:

- узагальнити теоретико-методологічні положення щодо організації функціонування державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів;
- уточнити понятійний апарат та запропонувати тлумачення сутності державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів;

- розвинути наукові підходи до визначення ефективності державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів із застосуванням економіко-математичного моделювання;
- проаналізувати систему організації державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України;
- удосконалити систему документообігу органів Державної казначейської служби України та її інтеграції із системою електронної взаємодії органів виконавчої влади, що дасть змогу підвищити прозорість системи контролю і створить передумови для формування єдиної інформаційної бази;
- обґрунтувати науково-методичні положення до проведення державного фінансового контролю із застосуванням державного фінансового аудиту;
- удосконалити концепцію розвитку державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів;
- розробити наукові підходи до визначення основних етапів виконання планових завдань державного фінансового контролю в умовах фінансової децентралізації.

Об'єктом дослідження є процес організації державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти функціонування системи державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України.

Методи дослідження. У дисертаційній роботі використано загальнонаукові та специфічні методи, зокрема: порівняння, аналізу та синтезу – для розкриття теоретичних основ здійснення державного фінансового контролю, для порівняльного аналізу під час дослідження зарубіжного досвіду проведення державного фінансового контролю місцевих бюджетів; статистичні методи – для характеристики стану та результатів контрольних заходів державного фінансового контролю, зокрема при аналізі результатів роботи Державної аудиторської служби України та визначенні тенденцій запланованих і фактичних показників видаткової частини місцевих бюджетів; методи

наукової абстракції, логічного узагальнення, групування та класифікації – при формулюванні висновків, пропозицій щодо удосконалення державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів в Україні.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти у сфері державного фінансового контролю Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України; фінансова звітність про виконання місцевих бюджетів. Теоретичну та методологічну основу дисертаційної роботи формують наукові дослідження вітчизняних і зарубіжних учених у сфері ДФК; матеріали міжнародних конференцій з цієї тематики; періодичні видання; монографії.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в узагальненні, доповненні й обґрунтуванні теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення ДФК використання коштів місцевих бюджетів України. Найбільш суттєві теоретичні та практичні результати, які містять новизну й відображають особистий внесок автора, такі:

удосконалено:

- теоретико-методологічні положення щодо організації функціонування державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів, зокрема схему організаційної моделі в частині формування його концепції й розроблення методології організації та визначення способу реалізації кожного із методів ДФК, що дасть змогу підвищувати ефективність проведення контрольних заходів;

- понятійно-термінологічний апарат в частині дослідження тлумачення сутності державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів, що дало змогу визначити його, як підсистему державного фінансового контролю, спрямовану на забезпечення ефективності, законності та доцільності дій у сфері розподілу і використання коштів місцевих бюджетів з метою попередження, виявлення, усунення фактів порушень та їхньому запобіганню;

- наукові підходи до визначення ефективності державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів із застосуванням економіко-математичного моделювання на основі критеріїв результативності, дієвості і реалізації заходів (методів) контролю. Використання зазначеної моделі дасть можливість підвищити достовірність результатів та ефективність фінансового контролю;

- концепцію розвитку державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів в частині обґрунтування необхідності таких заходів: прийняття закону про державний фінансовий контроль та кодексу етики аудиторів; визначення форм і порядку звітності у сфері державного фінансового контролю та аудиту для місцевих органів виконавчої влади; створення єдиної інформаційної бази у сфері державного фінансового контролю з можливістю використання її на місцевому рівні;

набули подальшого розвитку:

- організаційно-методичні підходи до формування системи державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України в частині встановлення співвідношення контрольних повноважень щодо місцевих бюджетів між спеціальними органами фінансового контролю та органами місцевого самоврядування;

- науково-методичні положення до проведення державного фінансового контролю при застосуванні державного фінансового аудиту, які, на відміну від існуючих, передбачають створення в системі управління належних інформаційних систем з обов'язковим розміщенням інформації про проведений державний фінансовий аудит та аудиторський висновок, що дасть змогу комплексно оцінити стан виконання місцевого бюджету;

- пропозиції щодо формування комплексної системи електронного документообігу органів Державної казначейської служби та її інтеграції із системою електронної взаємодії органів виконавчої влади, на базі досліджень ефективності від запровадження системи дистанційного обслуговування

«Клієнт-Казначейство», що створить передумови для формування єдиної інформаційної бази у сфері ДФК;

- наукові підходи до визначення етапів виконання планових завдань ДФК в умовах фінансової децентралізації, функціонування якої дасть можливість чітко визначити роль і місце держави та органів місцевого самоврядування у сфері контролю.

Практичне значення отриманих результатів. Отримані в дисертаційній роботі результати мають практичне спрямування і можуть бути застосовані для підвищення ефективності державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України. Зокрема, основні положення та пропозиції, які мають практичну значущість, пройшли апробацію і впроваджені у діяльність: Стрийського управління Державної казначейської служби України Львівської області у контексті розроблених автором пропозицій щодо впровадження повноцінної системи електронного документообігу органів Державної казначейської служби України та її інтеграції із системою електронної взаємодії органів виконавчої влади, зокрема на базі досліджень ефективності запровадження системи дистанційного обслуговування «Клієнт-Казначейство» (довідка № 1-05/544 від 23.10.2017 р.); Виконавчого комітету Стрийської міської ради Львівської області, зокрема, запропоновано проведення державного фінансового контролю шляхом поєднання двох форм: аудиту й інспектування, а також створення в системі управління належних інформаційних систем з обов'язковим розміщенням інформації про проведений державний фінансовий аудит та аудиторський висновок (довідка № 3.20 від 5.09.2017р.); П'ятничанської сільської ради, зокрема розроблені пропозиції щодо реформування культурної галузі шляхом оптимізації мережі бібліотек і народних домів у сільській місцевості (довідка № 669 від 1.11.2017 р.); Стрийської районної ради Львівської області, зокрема, висновки та пропозиції дисертанта щодо стратегії розвитку державного фінансового контролю в умовах фінансової децентралізації (довідка № 327 від 25.04.2017р.).

Науково-методичні положення дисертації знайшли застосування у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка при викладанні дисциплін: «Бюджетна система», «Державний фінансовий контроль», «Фінансова політика», «Фінансовий менеджмент» (довідка № 4759-Н від 3.11.2017).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові положення, результати, висновки та практичні рекомендації, викладені у дисертаційній роботі, отримано автором особисто. З наукових праць, які опубліковані у співавторстві, у дисертації використано лише ідеї та результати, які становлять особистий внесок здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати наукового дослідження доповідались та обговорювались на щорічних міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема таких, як: Міжнародна наукова студентсько-аспірантська конференція «Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів» (Львів, 27-28 квітня 2012 р.); III Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми сучасної економіки» (Донецьк, 27-28 грудня 2013 р.); Міжнародна наукова конференція студентів, аспірантів та молодих учених «Актуальні проблеми функціонування господарської системи України» (Львів, 17-18 травня 2013 р.); Всеукраїнська науково-практична конференція «Шляхи покращення зовнішньоекономічної діяльності України» (Київ, 13-14 жовтня 2017 року); Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми становлення та розвитку (Львів, 27-28 жовтня 2017 року); Міжнародна науково-практична конференція «Формування та розвиток інформаційної економіки: зовнішні та внутрішні фактори впливу» (Київ, 27-28 жовтня 2017 року); Міжнародна науково-практична конференція «Механізми реалізації політики модернізації економіки країн» (Дніпро, 20-21 жовтня 2017 року); Міжнародна наукова конференція «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу» (Житомир, 20-21 жовтня 2017 року); II Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми економіки та менеджменту» (Запоріжжя, 17-

18 листопада 2017 року); II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (Тернопіль, 20 листопада 2017 року).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 21 наукову працю загальним обсягом 6,25 д.а., у тому числі 3 у співавторстві (5,8 д.а. належать особисто автору). Серед них 1 стаття у колективній монографії, 6 статей у наукових фахових виданнях України, 1 стаття у наукометричних виданнях, 13 праць в інших наукових виданнях.

Структура та обсяг роботи. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 216 сторінок, у тому числі основний текст – 169 сторінок. Робота містить 16 таблиць і 16 рисунків. Список використаних джерел налічує 181 найменування на 18 сторінках; 6 додатків подано на 14 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

1.1. Сутність, принципи та завдання державного фінансового контролю

Національна економіка потребує високопрофесійного управління з боку державних та місцевих органів влади, які мають забезпечувати ефективно, результативно і прозоре управління державними фінансами, що, у свою чергу, зумовлює необхідність проведення ефективного державного фінансового контролю. Такий контроль може і повинен здійснюватися від імені держави спеціальними органами контролю, не пов'язаними будь-якими іншими функціями. Найважливішим в цьому аспекті є створена система державного фінансового контролю, яка має забезпечити рівновагу та збалансованість у функціонуванні суспільства.

Аналіз публікацій, присвячених дослідженню державного фінансового контролю показав неоднозначність наукових думок щодо трактування поняття «державний фінансовий контроль». Перш ніж перейти безпосередньо до дослідження механізму державного фінансового контролю місцевих бюджетів, доцільно чітко визначити поняття контроль. Адже, воно не однозначне.

Загалом контроль (франц. *controle* – від *contrerole* – подвійний список) це:

- перевірка, облік, спостереження за чим-небудь;
- установи, особи, що перевіряють діяльність будь-якої іншої організації або відповідальної особи, звітність тощо;
- загальна функція управління.

Цей термін науковці тлумачать як складову управління та окремий вид державного регулювання (у формі нагляду), що логічно витікає з основи визначення цього поняття зі словника іншомовних слів [154, с. 358; 165, с. 6].

Автори визначають «контроль» по-різному: як засіб, форму, елемент, функцію, діяльність, систему, явище, метод і т. д. Різні підходи не так

відображають прагнення дати універсальне визначення терміну «контроль», як є наслідком розгляду цієї категорії крізь призму різних наукових напрямів – управлінських, філософських, аналітичних, правових і т. і. У табл. 1.1 представлено різноманітні точки зору сучасних учених-економістів та практиків щодо тлумачення сутності поняття «контроль».

Таблиця 1.1

Тлумачення сутності поняття «контроль»

Автори	Визначення «контроль»
1	2
М. Ю. Павлюк	як елемент управління, є складним процесом, спрямованим на перевірку відповідності контрольних об'єктів вимогам, встановленим параметрам
О. Василик	це функція управління, яка передбачає сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання
І. К. Дрозд В. О. Шевчук	виявлення відхилення між тим, що є (факт), і тим, що має бути (норма, закон)
В.Ф. Піхоцький	це загальна функція управління, яка відповідає за нагляд та перевірку відповідності функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів їх виконання, виявлення допущених відхилень від відповідних нормативних документів (законів, стандартів, наказів) і принципів організації та регулювання діяльності, на яку спрямована перевірка
Т. М. Білуха	це система нагляду та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів, виявлення відхилень допущених у процесі таких рішень

закінчення табл. 1.1

1	2
М. С. Пушкар	це заключний етап управлінської діяльності, що дозволяє зіставити досягненні результати із запланованими
В. А. Шевчук	це протиставлення, яке висувається проти тверджень, що знаходяться в документах
О.Л. Шашкевич	це особлива управлінська функція держави, реалізація якої передбачає виявлення відхилень від правових норм, які визначають порядок використання фінансових ресурсів господарюючими суб'єктами, здійснення контрольних заходів за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень щодо використання фінансових ресурсів, усунення їх наслідків, блокування незаконних фінансово-господарських операцій і здійснення заходів щодо компенсації збитків, завданих державі, суб'єктам господарювання та громадянам, розроблення заходів щодо запобігання виявленим порушенням у майбутньому.

Джерело: розроблено автором на основі [124, с. 143; 21, с. 68; 24, с. 43; 71, с. 178; 126, с. 83; 176, с. 15; 170, с. 545].

Важливо також зазначити, що «фінансовий контроль» і «державний фінансовий контроль» - це два різні поняття. На думку Стефанюка І.Б., перше – суто наукове поняття, друге – вид діяльності певної групи суб'єктів контролю. Оскільки фінансовий контроль, як вид діяльності самостійно не існує, говорити про його розвиток можна лише за умови, що він має ознаки виконавця. Кожен суб'єкт фінансового контролю трансформує його для власних потреб [157, с. 13].

Лімською декларацією керівних принципів аудиту зазначено, що контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим

елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економічності 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 [106]. Реалізація внутрішніх і зовнішніх функцій держави неможлива без використання фінансових ресурсів, які акумулюються в централізованих і децентралізованих грошових фондах та створюють фінансову основу для існування самої держави.

У табл. 1.2 розглянуті різноманітні погляди на тлумачення сутності державного фінансового контролю.

Таблиця 1.2

Тлумачення сутності «державний фінансовий контроль»

Автори	Визначення «державний фінансовий контроль»
1	2
Л.В. Гуцаленко	це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю, полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному суб'єкті;
Є. С. Дмитренко	урегульована фінансово-правовими нормами діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування і недержавних організацій із забезпечення законності, фінансової дисципліни, доцільності та ефективності при мобілізації, розподілі і використанні фінансових ресурсів із метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян;

1	2
Л. Овсянников	це реалізація права держави законними шляхами захищати свої фінансові інтереси й фінансові інтереси своїх громадян через систему законодавчих, організаційних, адміністративних і правоохоронних заходів
Є. В. Калюга	ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає одним із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні
І. Б. Стефанюк	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

Джерело: розроблено автором на основі [42, с. 6; 117, с. 5; 89, с. 34; 67, с. 87; 156, с. 76].

Враховуючи це, а також зазначені підходи, вважаємо, що державний фінансовий контроль – це різновид фінансового контролю, який є визначеною законодавством діяльністю відповідних суб'єктів контролю з метою забезпечення законності, ефективності і доцільності в ході формування, розподілу, використання фінансових ресурсів. Метою державного фінансового контролю є виявлення та усунення порушень, а також профілактика та запобігання їх виникненню у майбутньому.

Як зазначає В. Ф. Піхоцький, державний контроль – це перевірка державою того, як державні службовці виконують покладені на них обов'язки, як функціонує державна служба загалом [126, с. 16].

Отже, поняття «державний фінансовий контроль» є вужче за змістом від поняття «фінансовий контроль». Аналіз наукових публікацій (табл. 1.2), що стосуються дослідження державного фінансового контролю, засвідчив різноманітність тлумачення «державного фінансового контролю». Зокрема, державний фінансовий контроль розглядають, як: реалізацію права держави; є інструментом забезпечення дотримання правил; різновид фінансового контролю; регламентовану нормами права діяльність державних органів; ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів.

Детальніше узагальнивши погляди науковців, вважаємо, що державний фінансовий контроль можна розглядати за такими ознаками:

- функціональною: контроль за формуванням, розподілом і використанням фінансових ресурсів держави і суб'єктів місцевого самоврядування;
- управлінською: оцінка ефективності державного управління на всіх етапах бюджетного процесу;
- цільовою: підтримка ефективного соціально-економічного розвитку країни і регіонів та перевірка доцільності, законності й ефективності формування, розподілу, перерозподілу і використання фінансових ресурсів, а також виявлення їх резервів;
- юридичною – це діяльність відповідних фінансових органів із виявлення порушень законності фінансової дисципліни, а також розробки і реалізації

заходів з усунення виявлених порушень та їх причин для прийняття адекватних рішень [42, с. 6; 117, с. 5; 88, с. 34; 66, с. 87; 156, с. 76].

Основними цілями державного фінансового контролю є:

- виявити на підконтрольних об'єктах порушення принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових та матеріальних ресурсів, відхилення від прийнятих норм, стандартів на найбільш ранній стадії;
- притягнути винних до відповідальності, забезпечити відшкодування заподіяних збитків;
- запобігти фінансовим правопорушенням у майбутньому [126, с. 28].

Доречно, на нашу думку, також окремо виділяти державний фінансовий контроль місцевих бюджетів, а особливо за використанням коштів місцевих бюджетів. Місцеві бюджети відіграють важливу роль у забезпеченні суспільних послуг, насамперед соціального спрямування.

Враховуючи розглянуті нами підходи до трактування сутності ДФК, вважаємо, що державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів – це система заходів та діяльність суб'єктів державного фінансового контролю (органів державної влади, місцевого самоврядування та спеціальних органів фінансового контролю) з метою перевірки законності, ефективності, доцільності при розподілі та використанні коштів місцевих бюджетів для виявлення, усунення і запобігання порушень у майбутньому.

До складу місцевих бюджетів України відносять: бюджет Автономної Республіки Крим (підконтрольній Україні до анексії Криму Росією), обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування [21].

Як правильно зазначають Карпінський Б.А. і Грицюк І.В., на ефективне проведення державного фінансового контролю на місцевому рівні впливають зовнішні і внутрішні чинники [86].

До зовнішніх (екзогенних) чинників відносять:

- законодавчо обмежений перелік місцевих податків і зборів та відсутність об'єктів оподаткування по деяких із них на багатьох територіях;

- висока залежність місцевих бюджетів від трансфертів, особливо дотацій вирівнювання;
- неврегульованість нормативно-правовими актами питань проведення громадських слухань і застосовування інших форм залучення громадян до розроблення та реалізації місцевої фінансової політики тощо.

До ендогенних (внутрішніх) чинників можна віднести:

- недостатність зусиль органів місцевого самоврядування щодо розвитку фінансового контролю на місцях;
- низька прозорість діяльності місцевих органів влади, незацікавленість у залученні громадян до вирішення проблем територіальної громади;
- необізнаність громадян із законодавством, пасивне ставлення до місцевих справ та недовіра до місцевої влади.

Суб'єкти державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів – це органи державної влади і державного управління (Рахункова палата України, Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, обласні державні адміністрації, міські державні адміністрації в м. Києві, районні державні адміністрації, виконавчі органи місцевих рад та інші), які спрямовують контрольні дії на діяльність об'єкта контролю на підставі законодавчих актів та встановлених повноважень. Особливістю суб'єкта контролю у даному випадку є те, що він одночасно може бути і об'єктом контролю для інших.

Об'єктом державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів є діяльність, пов'язана з використанням централізованих фінансових ресурсів, а саме – коштів місцевих бюджетів.

Згідно з Лімською декларацією керівних принципів аудиту об'єктом державного фінансового контролю є загалом управління фінансами, при цьому належність до державного чи недержавного сектору не має значення, тобто, об'єктом є те, на що суб'єкт може спрямувати контрольні дії. Зокрема, об'єктом державного фінансового контролю місцевих бюджетів є безпосередньо місцеві

бюджети, а саме бюджетні ресурси кожного місцевого бюджету в процесі їх формування, розподілу і використання [106].

На нашу думку, до державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів слід віднести елементи, що представлені на рис. 1.1.

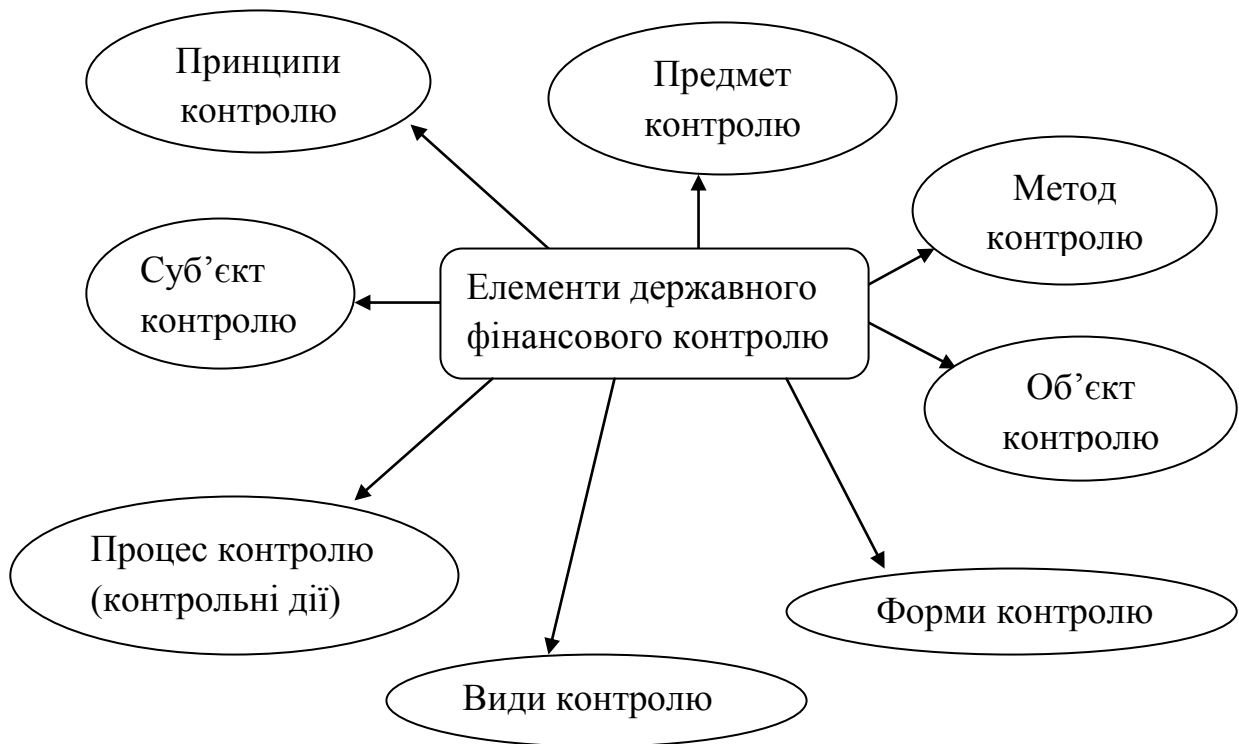


Рис. 1.1. Елементи державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів

Джерело: розроблено автором на основі [42, с. 6; 117, с. 5; 88, с. 34; 66, с. 87; 156, с. 76].

Предметом державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів є безпосередньо активи, що належать державі (та інших активів), у формуванні, володінні, використанні, розподілі яких бере участь підконтрольний об'єкт; кошти, що залишаються у розпорядженні підконтрольного об'єкта у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних цільових фондів; нормативно-правова діяльність підконтрольного об'єкта.

Контрольні дії – це процедури зіставлення фактичних показників діяльності підконтрольного об'єкта з відповідними нормами, котрі здійснюються суб'єктом контролю для виявлення цих норм [167, с. 15].

Під методом державного фінансового контролю місцевих бюджетів слід розуміти сукупність аналітичних, методичних і технічних прийомів контролю, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність і економічну ефективність господарських і фінансових операцій з метою виявлення, усунення і попередження недоліків та порушень у використанні фінансових ресурсів.

Однак на сучасному етапі розвитку України можна констатувати, що цілісна система державного фінансового контролю в нашій державі ще не склалася, хоча її основні елементи вже функціонують. Вони діють розрізнено, не скоординовано, за умов недосконалої і часом суперечливої нормативно-правової бази, яка регламентує їхню діяльність, а намагання окремих контролюючих органів підвищити ефективність системи фінансового контролю та усунути внутрішні диспропорції її розвитку шляхом посилення регуляторних вимог та контрольного тиску не дають очікуваного ефекту. На цій підставі кардинальний перегляд функціонування окремих органів контролю і структурна перебудова всієї системи фінансового контролю загалом визначають зміст трансформаційних процесів, що набувають особливої актуальності в умовах ринкової економіки. Вони потребують координації зусиль органів законодавчої та виконавчої влади, контролюючих органів, підприємств і організацій усіх секторів економіки та науковців.

В економічній літературі, зокрема в енциклопедії, можна знайти визначення терміну «система», як:

- множинність елементів, що знаходяться у відносинах і взаємозв'язках один з одним, яка є певною цілісністю, єдністю [72, с. 726];
- комплекс елементів та їхніх властивостей, взаємодія між якими зумовлює появу якісно нової цілісності [73, с. 361].

Сьогодні існує багато визначень терміну «система». Зокрема, В. Ф. Піхоцький розглядає систему, як цілісний комплекс взаємопов'язаних елементів, об'єднаних загальною метою і завданнями. При цьому:

- кожний елемент, який входить у систему, сам по собі може розглядатися як система, що складається з елементів іншого типу, тобто система, зазвичай, являє собою ієрархічну структуру;
- взаємозв'язки між елементами системи можуть змінюватися в часі відповідно до виконання функцій, що покладені на ці елементи;
- застосування системного підходу забезпечує досягнення бажаного ефекту та взаємного доповнення елементів;
- забезпечення багатогранної взаємодії елементів через єдину спрямованість на досягнення стратегічної мети;
- постійний розвиток елементів системи та зв'язків між ними, що надає дієвості елементам системи [125, с. 141].

В Україні необхідним є формування такої системи, яка могла б реагувати на численні проблеми ринкової економіки та державної фінансової політики й охоплювала б усі рівні економіки, була би цілісною, побудованою на єдиних методологічних і організаційних засадах. Сьогодні здійснюється, з урахуванням нагромадженого теоретичного та практичного досвіду, формування системи державного фінансового контролю, підвищення його дієвості й ефективності. Актуальність цієї проблеми полягає ще й в тому, що її вирішення сприятиме успіху адміністративної реформи, яка проводитиметься в державі. Крім цього, створення чіткої системи державного фінансового контролю, визначення принципів і механізмів їх організації та функціонування має забезпечити уніфікацію та узгодженість контролю державних фінансів.

Отже, основне завдання системи державного контролю – підвищити ефективність діяльності органів державної влади щодо захисту інтересів держави та її громадян через посилення відповідальності цих органів та їх посадових осіб за виконання покладених на них обов'язків [126, с. 17].

Враховуючи сказане, а також погляди вчених на особливості

організаційних аспектів діяльності суб'єктів господарювання пропонуємо організаційну модель ДФК (рис. 1.2.).



Рис. 1. Схема організації державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України

Джерело: розроблено автором

Тому при формуванні єдиної системи ДФК основними мають бути такі складові: сукупність органів ДФК, взаємодія між ними й органами державної влади, встановлення ієрархії контрольних органів, перелік об'єктів контролю, визначення підконтрольних суб'єктів, перелік інструментарію (форм, методів, засобів тощо), які можуть бути застосовані конкретними суб'єктами контролю,

права, обов'язки, відповідальність суб'єктів контролю і підконтрольних об'єктів.

Розв'язання взаємопов'язаних завдань дозволить сформувати єдину систему державного фінансового контролю, а саме:

- законодавчого визначення поняття «єдина система державного фінансового контролю» та розробки і затвердження єдиної концепції її розвитку;
- приведення у відповідність нормативно-правової бази державного фінансового контролю;
- вивчення й узагальнення зарубіжного досвіду та його адаптації до вітчизняної практики;
- формування нових і вдосконалення чинних форм та методів контролю, приведення методологічної і методичної бази державного фінансового контролю до умов сьогодення з урахуванням досягнень науки та техніки;
- впровадження інформаційних технологій з метою підвищення інформаційної взаємодії контрольних органів, а також розробки механізму взаємодії органів законодавчої та виконавчої влади як на державному, так і на регіональному рівнях;
- запровадження механізмів оцінки ефективності та якості державного фінансового контролю.

Основою ефективного здійснення ДФК є сукупність базових принципів його реалізації. Слово «принцип» походить від латинського «*principium*», що трактується як початок або основа, базове положення, яке визначає всі наступні твердження, які впливають із нього [69, с. 427].

Питаннями визначення й обґрунтування принципів здійснення ДФК займалася велика кількість теоретиків та практичних фахівців у сфері державних фінансів, проте у науковій та фаховій літературі немає конкретно перелічених принципів державного фінансового контролю. Чітко визначені принципи ДФК виступають його організаційною та правовою базою і повинні знайти відповідне законодавче відображення.

Зокрема, автори виділяють методологічні принципи та принципи організації і здійснення фінансового контролю [167, с. 15; 126, с. 30]. До методологічних принципів відносять: демократизм, гуманізм, пріоритет прав людини та громадян, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, професіоналізм і конфіденційність.

В документах міжнародних організацій, що працюють над розробкою єдиних вимог до фінансового контролю у сфері державного управління, принципи організації та здійснення фінансового контролю визначають по-різному. Їх пов'язують із діяльністю органів контролю.

Зокрема, у Лімській декларації визначено керівні принципи аудиту державних фінансів:

- незалежність аудиту державних фінансів – невід'ємний атрибут демократії та обов'язковий елемент управління державними фінансами;
- законодавче закріплення незалежності вищого органу фінансового контролю;
- наявність внутрішнього та зовнішнього контролю, як обов'язкової умови існування фінансового контролю;
- гласність і відкритість ВОФК з обов'язковою вимогою дотримання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом [106].

Виділимо принципи організації діяльності органів, які мають повноваження здійснення державного фінансового контролю (додаток А): незалежності, законності, системності, плановості та неупередженості, самостійності, безперервності, публічності, оперативності, об'єктивності.

Вважаємо, що дотримання зазначених принципів є необхідною умовою ефективної організації та здійснення державного фінансового контролю в Україні загалом, та за використанням коштів місцевих бюджетів зокрема.

Погоджуємося з думкою Стефанюка І.Б., що місією державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів слід визнати не здійснення нагляду за дотриманням норм використання державних фінансів, а

сприяння економічному, ефективному, результативному, законному і прозорому використанню фінансових ресурсів держави і місцевих бюджетів [156, с. 14].

Функції будь-якої економічної категорії – це прояв її сутності у практичному застосуванні [126, с. 22].

Проаналізувавши функції державного фінансового контролю загалом та на місцевому рівні зокрема, на нашу думку, до їх переліку слід віднести наступні:

- пізнавально-спостережувальна – спостереження за діяльністю та фактичним станом суб'єкта господарювання, а також виявлення причин та доведення фактів, які негативно впливають на функціонування системи управління з метою їх регулювання;
- інформаційно-аналітична – підставою для прийняття управлінського рішення є інформація, отримана у результаті здійснення контролю, а також аналізуються заходи, які забезпечать ефективність використання бюджетних ресурсів;
- профілактично-запобіжна – виявлення фактів та профілактика порушень законодавства;
- санкціонуючи – запобігання здійснення правопорушень;
- мобілізаційна - у процесі контролю виявляють не тільки порушення, але й резерви державних фінансових ресурсів, що повинно забезпечити ефективне використання бюджетних коштів;
- правозахисна – запобігання неправомірним діям посадових осіб господарюючих суб'єктів [176, с. 12; 126, с. 22].

Тому можна зробити висновок, що функції ДФК загалом та й за використанням коштів місцевих бюджетів зокрема, розкривають сукупність економічних взаємовідносин між суб'єктами контролю з приводу здійснення контрольних заходів у частині забезпечення функціонування суб'єктів господарювання та ефективного використання бюджетних коштів.

ДФК складається з трьох підсистем: державного внутрішнього фінансового контролю (ВФК); урядового (централізованого) фінансового контролю (УФК) та парламентського фінансового контролю (ПФК) [156, с. 13].

Під урядовим фінансовим контролем, передусім, розуміють ту контрольню-ревізійну діяльність, що її в Україні здійснюють Міністерство фінансів, Державна казначейська служба, Державна аудиторська служба, а також низка органів, уповноважених на таку діяльність не лише щодо підпорядкованих суб'єктів господарювання. Органи урядового фінансового контролю здійснюють його переважно у формі експертизи, моніторингу, перевірки, ревізій або централізованого аудиту [160, с. 15].

Стефанюк І. Б. розглядає державний внутрішній фінансовий контроль, як обов'язок й інструмент керівника міністерства чи державного комітету або іншого суб'єкта державної власності щодо контролю державних ресурсів, які використовуються в його системі. Тобто, і в уряді, і в будь-якому центральному органі виконавчої влади, і у Рахунковій палаті, яка здійснює зовнішній контроль стосовно уряду, повинен бути запроваджений внутрішній фінансовий контроль [159, с. 100].

Журавський В. під парламентським контролем розуміє передбачену 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 [77, с. 24].

Головні завдання ДФК:

- нагляд за дотриманням чинного законодавства і нормативних актів у фінансовій діяльності та своєчасне інформування органів державної влади, державного управління та громадськості про істотні відхилення;
- оцінювання ефективності, економності та результативності використання фінансових ресурсів;

- блокування відхилень від прийнятих норм управління державними фінансами, що перешкоджають законному, ефективному та результативному управлінню ними на рівні державних органів (організацій, установ), підприємств, інших суб'єктів фінансових відносин та можуть завдати шкоди інтересам громадян;
- забезпечення усунення наслідків порушень, помилок чи інших недоліків у діяльності суб'єкта фінансових відносин, розробка і моніторинг виконання рішень за результатами нагляду та оцінки;
- оцінка якості надання органами державної влади і державного управління, іншими суб'єктами фінансових відносин адміністративних послуг, виконання контрольно-наглядових функцій і стану виконання завдань, визначених законодавством;
- виявлення резервів у формуванні державних фінансових ресурсів, розроблення пропозицій щодо скорочення нерациональних бюджетних видатків;
- визначення напрямів удосконалення норм управління державними фінансами та розробка стандартів для системи контролю державних фінансів.

Основними цілями ДФК є:

- виявити на підконтрольних об'єктах порушення принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових та матеріальних ресурсів, відхилення від прийнятих норм, стандартів на найбільш ранній стадії;
- запобігати фінансовим правопорушенням;
- притягнути винних осіб до відповідальності, забезпечити відшкодування заподіяних збитків;
- ужиття заходів щодо запобігання таким порушенням у майбутньому [126, с. 28].

Отже, державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів – це система заходів та діяльність суб'єктів державного фінансового

контролю (органи державної влади, місцевого самоврядування та спеціальних органів фінансового контролю) з метою законності, ефективності, доцільності при розподілі та використанні коштів місцевих бюджетів для виявлення, усунення і запобігання порушень у майбутньому.

1.2. Організаційні засади державного фінансового контролю

Об'єктивна необхідність державного фінансового контролю як важливої сфери фінансової діяльності, інструменту впливу на становище і розвиток усієї економічної системи держави зумовлена створенням і використанням фондів коштів, які є фінансовими ресурсами держави.

Для детальнішого дослідження державного фінансового контролю варто зупинитись на його класифікації.

На нашу думку, в першу чергу необхідно чітко розділити державний фінансовий контроль на внутрішній і зовнішній.

Разом з тим у вітчизняному правовому полі існує невизначеність щодо трактування понять «зовнішній контроль» і «внутрішній контроль». Відповідно до базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), поняття «зовнішній контроль» передбачає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до такої системи. Інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, згідно із зазначеними базовими документами належать до системи внутрішнього контролю.

І. Ю. Чумакова, Н. В. Шульга виділяють зовнішній і внутрішній державний фінансовий контроль залежно від характеру взаємодії суб'єктів контролю та їхньої діяльності на макро- і мікроекономічному рівнях [167, с. 17].

Відповідно до Конституції України зовнішній державний фінансовий контроль здійснюється незалежними конституційними органами у межах наданих їм конституційних повноважень:

- Верховною Радою України – представницьким органом українського народу, покликаним здійснювати незалежний контроль за використанням суспільних коштів;
- Президентом України і КМУ – під час реалізації наданих їм конституційних повноважень;
- Рахунковою палатою України – органом парламентського контролю, який є незалежним від процесу безпосереднього управління і контролю державними фінансовими ресурсами, що входить до компетенції уряду [95, с. 80].

На жаль, і досі поширене нецільове використання державних фінансових ресурсів, що свідчить про недостатню ефективність існуючої системи фінансового контролю, зокрема зовнішнього фінансового контролю, що не залежить від виконавчої влади і здійснюється стороннім органом, уповноваженим на проведення компетентних дій у сфері перевірки стану додержання фінансової дисципліни окремими учасниками фінансових відносин, та у проведенні якого беруть участь органи як загальної, так і спеціальної компетенції у сфері фінансових відносин [126, с. 85].

Внутрішній державний фінансовий контроль здійснюється у межах виконавчої гілки державної влади уповноваженими органами:

- Міністерством фінансів України – головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- Державною аудиторською службою України, Державною казначейською службою України, Державною фіскальною службою України, Національним банком України, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, Фондом державного майна України, Радою міністрів

АР Крим (до анексії півострова Росією), місцевими державними адміністраціям та виконавчими органами відповідних рад.

І. Ващенко взагалі зазначає те, що використання поняття «внутрішній» контроль з позиції наукової методології є недоцільним. Виконання контрольних функцій можливе лише контролюючим суб'єктом, зовнішнім у відношенні до підконтрольного, а тому більш правильним вважати внутрішнім контролем лише той, що функціонує у підконтрольного суб'єкта [26, с. 23].

На нашу думку, внутрішній фінансовий контроль не може бути достатньо незалежним, тому що його суб'єкти входять у структуру окремої організації та підпорядковані її керівництву. Тоді як, зовнішній фінансовий контроль здійснюється контролюючим органом, зовнішнім відносно певного органу влади, відомства, організації та не входить в його структуру (наприклад, перевірка фіскальною службою України будь-якого міністерства).

Отже, незалежним державним контролем є зовнішній фінансовий контроль, оскільки внутрішній фінансовий контроль здійснюють, зазвичай, контрольні служби, підвідомчі виконавчим органам влади.

Василик О. Д. виділяє державний, муніципальний, громадський контроль [23, с. 58].

Мамишев А.В. зазначає, 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 [108, с. 126].

Триває дискусія щодо поділу фінансового контролю залежно від часу його здійснення. Одна група авторів (Е.О.Вознесенський, В.П. Дудко, Л.М. Крамаровський, М.М. Ровінський, Л.А. Савченко та інші) поділяють фінансовий контроль за цим критерієм на попередній (превентивний), поточний (оперативний) та наступний (ретроспективний) і вважає їх формами контролю [28; 37, с. 97]. Е.О. Вознесенський у своїй монографії контроль, залежно від часу вчинення контрольних дій, поділяє на попередній і наступний. При цьому не виділяє поточний контроль і вважає, що бухгалтерський контроль не може

бути поточним, а тільки попереднім. Аналогічно В.М. Мітрофанов зауважує, що поділ контролю на попередній, поточний і наступний виступає у вигляді форм або стадій [31, с. 36].

Поділяємо думку другої групи авторів (М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, І.К. Дрозд, Є.В. Калюга, В.О. Шевчук та інших), які вважають попередній, поточний і наступний (подальший) контроль видами державного фінансового контролю [13, с. 121; 19, с. 86; 70, с. 28; 85, с. 34 ; 176, с. 58].

Попередній контроль здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень з фінансових питань, перед виконанням господарських операцій з метою запобігання нераціональним витратам і безгосподарності, незаконним діям і різним втратам [167, с. 19]. Отже, попередній державний фінансовий контроль у сфері бюджетних відносин здійснюється на стадіях формування, розгляду та затвердження бюджету, у тому числі на стадії розробки та ухвалення законів і актів органів місцевої влади й місцевого самоврядування у сфері фінансової діяльності. Попередній контроль здійснюється на основі аналізу й розрахунків відповідних фінансових результатів, що сприяє забезпеченню об'єктивності оцінки щодо доцільності прийняття певних рішень у сфері фінансової діяльності, додержання фінансової дисципліни тощо.

Поточний контроль здійснюється в процесі виконання господарських операцій і його основними завданнями є виявлення відхилень у процесі фінансових операцій з метою вжиття необхідних заходів щодо усунення негативних факторів і закріплення позитивного досвіду [167, с. 19]. А саме, поточний державний фінансовий контроль, частіше, здійснюється органами казначейства протягом фінансового року в суворій відповідності до закону про бюджет на цей рік.

Наступний контроль – контроль за фінансовими результатами діяльності, що здійснюється після завершення господарських операцій [167, с. 19]. Метою такого контролю є перевірка правильності і законності проведених господарських операцій, виявлення порушень і зловживань, а також розробка заходів щодо усунення виявлених недоліків і запобігання їм у майбутньому.

Тому наступний державний фінансовий контроль проводиться на стадії підготовки звіту про виконання бюджету та його затвердженні.

Шевчук О. А. виокремлює оперативний і тактичний державний фінансовий контроль [176, с. 8]. На нашу думку, не варто виділяти оперативний контроль, як четвертий вид державного фінансового контролю, з огляду на час здійснення. Доцільніше вважати оперативний державний фінансовий контроль 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. Також і тактичний контроль слушно віднести до поточного державного фінансового контролю, завданням якого є забезпечення наглядових органів, власників, інших користувачів звітності інформацією, необхідною для прийняття рішень, для усунення недоліків, коригування дій в процесі здійснення поточного контролю.

Касьяненко Л. М. класифікує контроль за місцем його здійснення: за місцезнаходженням об'єкту контролю або його органів, майна, структурних підрозділів тощо, виїзний та невиїзний контроль, що здійснюється за місцем розташування контролюючого органу [87, с. 32]. Шевчук О. А. також звертає увагу на такі класифікаційні ознаки і відповідно різновиди державного фінансового контролю як:

- регламент здійснення: обов'язковий (проводиться відповідно до вимог законодавства), за рішенням державних органів, ініціативний (здійснюється за рішенням керівника об'єкту державного фінансового контролю);
- суб'єкти (органів представницької влади, президентський, органів виконавчої влади загальної компетенції, регуляторів фінансових ринків);
- технологія здійснення (автоматизований, частково автоматизований, неавтоматизований) [176, с. 59].

За інформаційним забезпеченням виділяють документальний і фактичний фінансовий контроль [23, с. 347]. Під час проведення документального

контролю джерелами інформації виступають первинні документи, облікові реєстри, фінансова звітність, статистична інформація, нормативна документація тощо. В основу фактичного контролю покладено встановлення реального стану аналізованого об'єкту шляхом вимірювання, зважування і т. д.

Залежно від ступеня охоплення підконтрольного об'єкта можна виокремити такі види фінансового контролю загалом і державного зокрема:

- комплексний – йому підлягають всі аспекти діяльності підконтрольного об'єкта;
- тематичний – зосереджується лише на окремих аспектах діяльності;
- повний – характеризується загальним глибоким вивченням фінансового боку діяльності організації, максимально можливим застосуванням різних методів контролю;
- частковий – проводиться з певного переліку питань за допомогою ознайомлення на місці з окремими напрямками фінансової діяльності;
- суцільний – передбачає вивчення всіх первинних документів і записів у формах аналітичного та синтетичного обліку;
- вибірковий – передбачає перевірку або всіх документів певних періодів протягом року, або частини документів за весь звітний період [23, с. 347].

За сферою контролю Шевчук О. А. виділяє контроль: у бюджетній, податковій, валютній, грошово-кредитній, страховій сфері та на фондовому ринку [176, с. 8].

Розглянемо детальніше бюджетний контроль, який охоплює контроль за дотриманням бюджетного законодавства, формування і використання коштів державного та місцевих бюджетів тощо. Гетманець О.П. зазначає, що бюджетний контроль – це самостійний різновид фінансового контролю, який здійснюється у регламентованій нормами права бюджетній сфері і спрямований на забезпечення законності, достовірності та раціональності діяльності суб'єктів бюджетних правовідносин [36, с. 57].

Бюджетний контроль – це система заходів, які здійснюють органи державної влади, місцевого самоврядування, громадськість за обґрунтованістю

показників бюджету і звітування про їх виконання та за ефективним і цільовим використанням бюджетних коштів [71, 32].

Окрім того, виділяють казначейський, податковий та митний контроль, які повністю або частково охоплюють бюджетну сферу.

Дікань Л. В. зауважує, що казначейський контроль – це контроль виконання державного та місцевих бюджетів безпосередньо у 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 і підвищення ефективності використання коштів бюджетів усіх рівнів. 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 і використання бюджетних коштів не за призначенням [61, с. 47].

Податковий контроль має всі риси фінансового контролю і одночасно має специфічні риси, які проявляються у більш вузькій сфері спрямування. Згідно з Податковим кодексом України, податковий контроль – це 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. 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.

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 [61, с. 48].

Але, на нашу думку, залежно від сфери контролю використання бюджетних коштів, недоречно виділяти податковий і митний контроль, оскільки ДФСУ є фіскальним органом і не контролює використання державних коштів, а натомість здійснює контроль щодо забезпечення виконання дохідної частини бюджету.

Пропонуємо виділяти види ДФК України, представлені на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Види державного фінансового контролю України

Джерело: розроблено автором

Проаналізувавши класифікацію видів ДФК, пропонуємо розглянути форми та методи ДФК. Кількість фінансово-бюджетних правопорушень та

неефективне використання бюджетних коштів свідчить про недієвість фінансово-економічних методів державного фінансового контролю.

Дослідженням наукових праць, присвячених державному фінансовому контролю, встановлено, що в Україні відсутня єдина думка стосовно трактування самих понять «форма» та «метод». Тому перш за все розглянемо підходи до розмежування цих термінів стосовно державного фінансового контролю.

Деякі вчені під формою контролю розуміють спосіб його проведення, вона вказує на техніку його здійснення [1, с. 188]. І. Б. Стефанюк, розглядає форму контролю, як засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об'єкта, процесу, що охоплені контрольними діями [158, с. 26]. В. П. Нагребельний: «форма фінансового контролю – це спосіб конкретного вираження і організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій фінансового контролю» [116, с. 39]. І.Ю. Чумакова, Н.В. Шульга під формою контролю розглядають поняття, що відображає відносно ширший або вузький засіб вистежування та сферу охоплення контрольними діями певного явища, об'єкту, процесу [167, с. 92]. Бутинець Ф.Ф. під формою контролю розуміє зовнішнє вираження конкретних дій, що здійснюється суб'єктами контролю [20, с. 127].

Метод фінансового контролю – це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких вивчається фінансово-господарська діяльність підприємств і організацій [42, с. 63]. М. Бариніна-Закірова вважає, що сукупність методів урядового ДФК, які застосовуються суб'єктами контролю при дослідженні конкретного об'єкта контролю, є формою контролю (контрольним заходом), і розуміє під методами урядового фінансового контролю поєднання загальнонаукових і спеціальних прийомів контролю, що дають можливість всебічно, повно і об'єктивно вивчити законність, достовірність, доцільність і економічну ефективність об'єкта контролю [8, с. 53].

Відсутність єдиного тлумачення «методу» та «форми» державного фінансового контролю супроводжується класифікаційною розбіжністю методів та форм.

Для прикладу, Крамаровський Л. В. і Митрофанов В. М. до форм контролю відносять такі як: попередній, поточний і наступний контроль (залежно від часу здійснення контрольних дій). І. Ю. Чумакова, Н. В. Шульга до форм здійснення державного фінансового контролю відносять: ревізія, інспектування, державний фінансовий аудит, тематична перевірка, камеральна перевірка, фінансова експертиза, службове розслідування та слідство [167, с. 20].

Піхоцький В. Ф. зазначає, що форма контролю – це багатофункціональний інструмент дослідження певних явищ, об'єктів, процесів, внутрішній зміст якого визначається сукупністю застосованих методів (прийомів) дослідження. Від вибору форми контролю великою мірою залежать його оперативність, затратність і можливість надання обґрунтованих рекомендацій щодо економії та ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів [125, с. 446].

Білуха М.Т. виділяє контроль за організаційними формами (державний, муніципальний і контроль власника), за періодичністю здійснення (попередній, поточний і заключний), за формами здійснення (превентивні, поточні, тематичні перевірки і ревізії). Тоді, як до методів Білуха М.Т. відносить загальнонаукові методи, включаючи аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз [14, с. 249].

Поділяємо думку учених, що не слід ототожнювати поняття «метод» та «форма» державного фінансового контролю. Варто враховувати, що державний фінансовий контроль має цілі як на мікро-, так і на макрорівні, тому в межах контрольного заходу на одному підконтрольному суб'єкті, тобто в межах однієї форми контролю, забезпечити їх не завжди можливо. У тому ж випадку, коли цілі контролю реалізуються в часових і організаційних рамках певної форми контролю, то метод контролю співпадає з формою контролю. Наприклад, якщо потрібно встановити дотримання бюджетною установою законодавства з фінансових питань, то це можна зробити методом, притаманним ревізії. В

цьому випадку ревiзiя – це i форма контролю, порядок якої в iнтересах пiдконтрольних суб'єктiв регламентовано законодавством, i водночас - метод контролю, оскiльки передбачає застосування певного набору прийомiв контролю i послiдовнiсть їх використання. Якщо ж цiллю контролю є недопущення дiяльностi, яка провокує платiжну систему (макрорiвень), то забезпечити реалiзацiю такої цiлi в межах однiєї форми контролю (ревiзiї), тим бiльше одним органом ДФК, нереально. У даному випадку метод державного фiнансового контролю буде одним, а форм контролю – кiлька, що реалiзуються в межах повноважень рiзних органiв ДФК [71, с. 32].

Таким чином, подiляємо думку, що методом державного фiнансового контролю за використанням коштів мiсцевих бюджетiв є сукупнiсть аналітичних, методичних i технiчних прийомiв контролю, яка дає змогу всебiчно, повно i об'єктивно дослiдити господарськi й фiнансовi операцiї пiдприємства, установи чи органiзацiї незалежно вiд форми i часу їх здiйснення з метою виявлення, усунення i попередження недолiкiв та порушень у використаннi фiнансових ресурсiв [159, с. 100].

Методи державного фiнансового контролю подiляють на три основнi групи:

- документальнi: перевiрка за формальними ознаками, перевiрка за змiстом, арифметична перевiрка, нормативна перевiрка, зустрiчна перевiрка;
- фактичнi: iнвентаризацiя, контрольний обмiр, обстеження, лабораторнi аналізи, контрольний запуск сировини у виробництво;
- хронометраж; отримання письмових пояснень [68, с. 76].

У свою чергу форма державного фiнансового контролю – це конфiгурацiя, яка, з одного боку, забезпечує реалiзацiю вiдповiдних завдань контрольного заходу на окремо взятому пiдприємствi (органiзацiї, установi) у певний перiод часу, тобто щодо низки об'єктiв контролю, а з iншого – дотримання при здiйсненнi контролю iнтересiв пiдконтрольного суб'єкта, якi охороняються законом [158, с. 26].

Щодо форм здійснення державного фінансового контролю, найпоширенішим серед них є: інспектування (ревізія), державний фінансовий аудит, тематична перевірка, камеральна перевірка, фінансова експертиза, службове розслідування та слідство [167, с. 20].

Проаналізувавши погляди науковців щодо форм і методів ДФК (рис. 1.4. і 1.6.), пропонуємо наступні його види форм і методів. При цьому, зауважимо, що незважаючи на велику їх кількість, ефективне використання методів та форм державного фінансового контролю можливе лише через комплексне їх застосування.

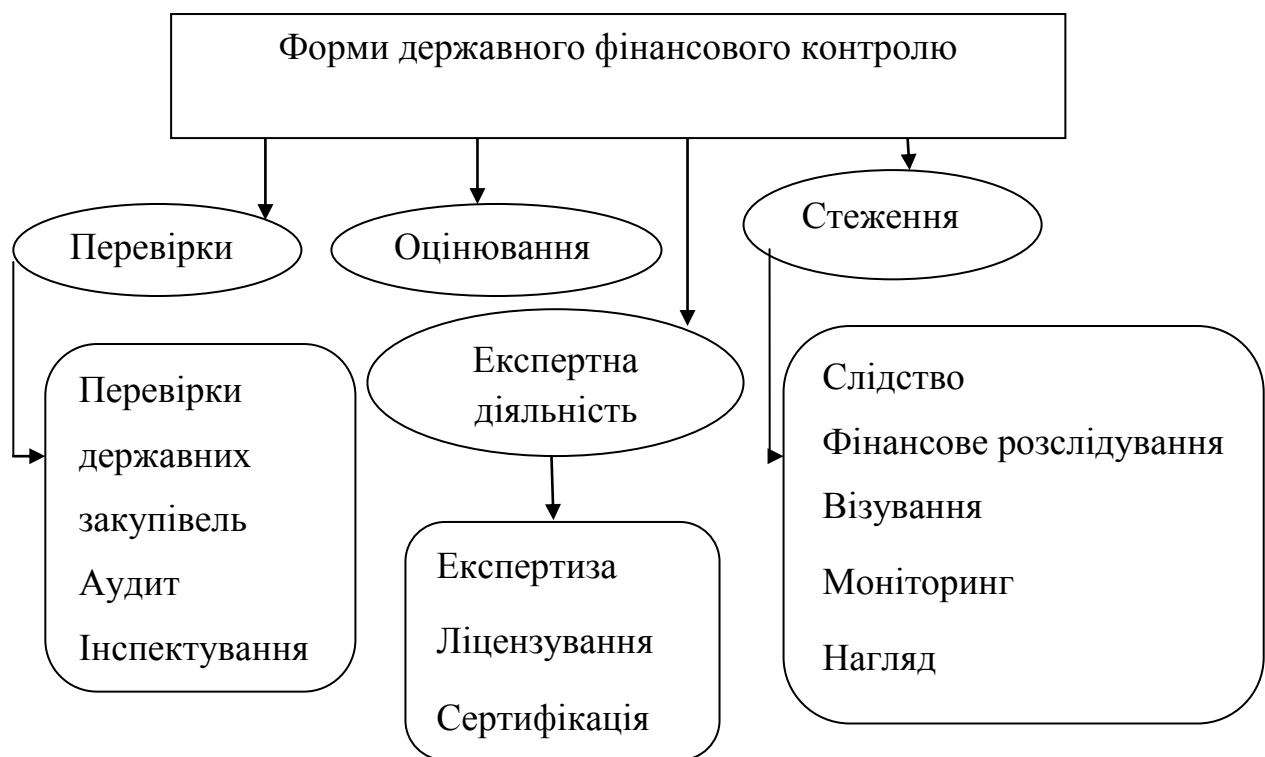


Рис. 1. 4. Форми державного фінансового контролю

Джерело: розроблено автором

Найчастіше спостерігається використання таких форм контролю, як: інспектування, державний фінансовий аудит, тематична перевірка, камеральна перевірка, фінансова експертиза, фінансове розслідування розслідування та слідство.

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 і комунального сектору 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. Відмінністю інспектування від фінансового аудиту є фіскальна спрямованість – за його результатами керівництву органів державного і комунального сектору, контроль за діяльністю яких здійснювався, пред'являються вимоги, а не надаються рекомендації.

Ревізія – це форма документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності; спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань, за наслідками здійснення якого складається акт [165, с. 20]. Основна мета ревізії – виявити господарські і фінансові порушення та встановити причини й умови, які їм сприяли, винних у цьому осіб, та вжити заходів щодо відшкодування завданого збитку та усунення недоліків, а також притягнути до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення.

Поряд з ревізіями та перевітками бюджетів широкого застосування набуває 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 аудиторської служби, передбачений контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів [21].

Основними питаннями державного фінансового аудиту є не лише цільове і законне використання коштів, а необхідність і ефективність управлінських рішень, що приймаються органами виконавчої влади та господарюючих суб'єктів. Тому на відміну від державного фінансового контролю, державний

фінансовий аудит не лише фіксує проблеми, але й здатен досліджувати суть і причини виявлених відхилень, пропонувати рекомендації щодо їх усунення. Такий аудит повинен забезпечувати об'єктивну, незалежну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в державі, чітко визначати цілі подальшого удосконалення управління суспільством.

Незважаючи на використання у законодавстві України терміну «аудит» у контексті державних фінансів, його зміст залишається невизначеним. Зокрема, у Бюджетному Кодексі визначено контрольні-розрахункові органи, що здійснюють аудит на всіх стадіях бюджетного процесу. Бюджетний Кодекс не тільки дозволяє, а й вимагає від державних органів та розпорядників бюджетних коштів здійснення аудиту. Статтею 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначено, що аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку, показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлювання незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам Законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил згідно із вимогами користувачів [131].

Відповідно до Закону «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [142].

Натомість, Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» визначає державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм як форму державного контролю [138].

Під час проведення державного аудиту вивчаються первинні та зведенні документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю.

Прийоми і процедури, здійснювані державним аудитором під час проведення аудиту виконання бюджету, відображені на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Прийоми і процедури, здійснювані державним аудитором під час проведення державного аудиту виконання бюджету

Джерело: [59, с. 52]

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.

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.

Повідомлення про проведення аудиту надсилається не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку його проведення відповідній місцевій держадміністрації або органу місцевого самоврядування.

Для проведення аудиту контролюючий орган збирає від об'єкта контролю – органу державної влади або органу місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації відомості про чинники, що впливають на формування, і дані про виконання дохідної та видаткової частини бюджету шляхом надіслання запиту або безпосередньо за місцем знаходження об'єкта.

Для збирання даних за місцезнаходження об'єкта контролю посадовій особі контролюючого органу видається направлення встановленого зразка, підписане керівником такого органу та скріплене печаткою, в якому зазначено, що посадова особа зобов'язана пред'явити його керівникові об'єкта контролю.

На основі зібраних даних встановлюються причини невиконання планових показників доходів або видатків місцевого бюджету, що негативно впливає на ефективне використання комунальних коштів, майна та інших активів, а також можливість збільшення доходів місцевого бюджету [138].

Фінансовий аудит використання бюджетних коштів охоплює:

- проведення протягом року моніторингу фінансової звітності бюджетної установи, у тому числі з використанням баз даних Державного казначейства;
- перевірку використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності, у разі виявлення за результатами моніторингу фінансової звітності ризикових операцій;
- аналіз системи внутрішнього фінансового контролю, зокрема визначення ефективності його організації;
- підготовку керівництву бюджетної установи пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень, виявлених за результатами попередніх етапів;
- надання висновку про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, дотримання посадовими особами законодавства з фінансових питань і повноту врахування пропозицій у ході аудиту.

За результатами проведення аудитів виконання окремих бюджетів на певній території (наприклад, району чи області) готується загальний аудиторський звіт.

Проект аудиторського звіту передається для обговорення керівнику місцевого органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування, а також керівнику фінансового органу відповідного органу влади. Не виключено, що оцінка стану виконання досліджуваного бюджету та визначені причини неефективного використання державних ресурсів можуть стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту можуть бути оформлені у вигляді протоколу [59, с. 360].

Реалізація матеріалів аудиту виконання бюджету може здійснюватись разом з матеріалами комплексної ревізії виконання цього бюджету.

Аудиторський звіт виконання бюджету може виноситись на розгляд колегії місцевої державної адміністрації або сесії відповідної ради, а у випадку проведення аудиту виконання бюджету області – і Мінфіну.

Характеристику державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів наведено у табл. 1. 3.

Таблиця 1. 3

Характеристика державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів

Ознака	Аудит виконання місцевих бюджетів
Нормативний документ	Порядок проведення Державною аудиторською службою та її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів
Способи та прийоми аудиту	Прийоми застосовуються в залежності від обставин (аналіз, порівняння, анкетування, отримання інформації від третіх осіб)
Процес аудиту (етапи)	1. Підготовка до аудиту 2. Проведення аудиту 3. Реалізація результатів аудиту
Форма звіту	Аудиторський звіт
Використання матеріалів аудиту	Аудиторський звіт направляється керівнику органу місцевого самоврядування та може бути оприлюднений

Джерело: розроблено автором

Орган ДАСУ здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті пропозицій. Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту приймається керівництвом органу ДАСУ, що проводив аудит виконання бюджету.

У випадку невиконання зазначених вимог контролюючий орган має право здійснити у встановленому порядку заходи щодо реалізації пропозицій аудиту.

Слідство, як форма контролю, це – процесуальні дії, у процесі яких встановлюється провина відповідальних посадових, службових осіб у здійсненні тих чи інших порушень, пов'язаних з присвоєнням матеріальних цінностей, безгосподарністю, службовими зловживаннями. Слідство проводиться судово-слідчими правоохоронними органами і регулюється особливим процесуальним законодавством [167, с. 22].

Фінансове розслідування полягає у 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.

Візування – це процедура погодження підготовлених проектів нормативно-правових актів, розпорядчих і видаткових документів, розрахунків і лімітів посадовими особами, котрі не були їх розробниками, на предмет відповідності їх норм чинному законодавству тощо. Саме в цей момент відбувається первинний (попередній) 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 [176, с. 14].

Оцінювання – це систематичне застосування методів дослідження суспільних наук для оцінки основних понять, проектів, здійснення та корисності програм соціального втручання. 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 контролю сприймається як складова аудиторського дослідження ефективності урядової програми чи державної послуги [165, с. 21].

Фінансова експертиза – це форма державного фінансового контролю, яка передбачає дослідження й оцінку законодавчих та інших нормативно-правових

актів, фінансових та економічних результатів діяльності, підготовку обґрунтованих висновків і пропозицій для прийняття рішень щодо об'єкта експертного дослідження [167, с. 21]. Надзвичайно важливим є вибір форм контролю, який пов'язаний із запровадженням державного фінансового аудита поряд із існуючою формою контролю – інспектуванням. Вибір форм здійснення державного фінансового контролю стосується не лише контрольних заходів із виконанням місцевих бюджетів, а й суб'єктів господарювання, заснованих органами місцевого самоврядування.

Методи державного фінансового контролю:

- документального контролю – нормативно-правова перевірка, арифметична перевірка, логічна перевірка, формальна перевірка, зустрічна перевірка, логічна перевірка, контрольні порівняння на збалансованість показників, аналітична перевірка звітності, експертна перевірка, перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у регістрах бухгалтерського обліку;
- фактичного контролю – інвентаризація, контрольні заміри, спостереження (обстеження), експертно-лабораторний аналіз, контрольний запуск [118, с. 91].

Здійснивши аналіз наукових підходів з даної проблематики, важливо розуміти, що метод виражає внутрішній зміст контролю (як досліджувати об'єкт контролю з огляду на місію ДФК), а форма – зовнішнє вираження параметрів контролю (що ми досліджуємо з огляду на завдання контролю й виділені йому ресурси) [158, с. 25].

Нормативно-правова перевірка полягає в тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, з'ясовується, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів.

Формальна перевірка документів застосовується для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах.

Арифметична перевірка документів передбачає контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів [167, с. 34].

Експертна перевірка документів – це детальне поглиблене дослідження достовірності документа про господарську операцію за наявності ознак недоброякісних документів.



Рис. 1.6. Методи державного фінансового контролю

Джерело: розроблено автором на основі [167, с. 34; 165, с. 67; 118, с. 129].

Зустрічна звірка документів полягає в дослідженні достовірності документів шляхом зіставлення їх і записів в облікових регістрах, що належать

до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій контролюваного підприємства та організації [165, с. 67].

Логічна перевірка документів – порівняння господарської операції, відображеної в документі, з різними взаємопов'язаними показниками інших господарських операцій на предмет того, чи існувала об'єктивна можливість її виникнення [118, с. 129].

Суть аналітичних прийомів контролю полягає у дослідженні обґрунтованості показників звітності даними бухгалтерського аналітичного і синтетичного обліку чи обліку з метою оподаткування; дослідження фінансових результатів діяльності; виявленні взаємозв'язків між показниками різних звітних форм, між певними явищами та фактами у діяльності підконтрольного об'єкта тощо.

До основних аналітичних прийомів, які мають широке застосування при здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності, належать: техніко-економічні розрахунки, порівняння даних, відносні та абсолютні величини, групування даних, тематичні обстеження.

Вважаємо, що для ефективного функціонування системи державного фінансового контролю загалом, та й за використанням коштів місцевих бюджетів в тому числі, необхідним є використання всієї сукупності запропонованих нами видів, форм і методів контролю.

1. 3. Інституційне середовище державного фінансового контролю на рівні місцевих бюджетів та методичні основи оцінки його ефективності

У сучасних умовах фінансовий контроль за бюджетними коштами є актуальною і складною проблемою, тому що рівень економічного і соціального забезпечення фінансової стабільності держави та окремих територій залежить від рівня виконання бюджетів.

Держава, на правах власника фінансових ресурсів, які акумулюються у бюджетах різних рівнів, має право та зобов'язана здійснювати фінансовий

контроль та аудит об'єктів права своєї власності: майна і фінансових ресурсів. В умовах формування ринкових відносин держава змінює вид діяльності у соціальному та економічному секторах, що потребує відповідних змін і у сфері державного фінансового контролю та аудиту. Такий контроль за своєю природою є внутрішнім – урядовим контролем, бо він є конституційним обов'язком уряду, пов'язаним із виконанням ним Закону про державний бюджет та інших законів України. Цей контроль є складовою процесу виконання управлінських функцій, покладених на уряд, як вищий орган виконавчої влади [126, с. 177].

Не випадково місцеве самоврядування здійснюється за принципом поєднання місцевих і державних інтересів, бо дієвий контроль на всіх стадіях бюджетного процесу стосовно місцевих бюджетів у цілому забезпечує і належне виконання державного бюджету.

На сьогодні контролюючими повноваженнями у сфері місцевих бюджетів наділені як органи державної влади, так і місцевого самоврядування, а також і громадські інститути. Особливістю фінансового контролю на місцевому рівні є участь великої кількості суб'єктів. Вважається, що розмежування функцій між цими органами, а також одночасне їх спрямування на контроль за місцевими бюджетами сприяє підвищенню використання коштів за цільовим призначенням.

Проаналізуємо детально суб'єктів ДФК на місцевому рівні і встановимо співвідношення контрольних повноважень щодо місцевих бюджетів між спеціальними органами фінансового контролю та органами місцевого самоврядування [51, с. 272].

Перевищення ролі державної влади в контролі за коштами місцевих бюджетів може порушити основні засади місцевого самоврядування – гарантованого державою права та реальної здатності територіальної громади самостійно або під відповідальність органів і посадових осіб місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і

законів України, що закріплено в статті 2 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [140].

Контроль за коштами місцевого бюджету розпочинається ще до його прийняття. Ця місія покладається на органи місцевого самоврядування, які в особі місцевих фінансових органів здійснюють контроль під час аналізу бюджетного запиту, поданого головним розпорядником, з погляду його відповідності меті, пріоритетності, а також дієвості та ефективності використання бюджетних коштів. На основі результатів аналізу керівник місцевого фінансового органу приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд відповідно Раді міністрів Автономної Республіки Крим (до анексії Росією), місцевим державним адміністраціям та виконавчим органам відповідних рад [21].

Окрім органів місцевого самоврядування, контроль за місцевими бюджетами здійснюють Міністерство фінансів України, ДАСУ, ДКСУ, органи ДФСУ та інші органи державної виконавчої влади, які контролюють використання коштів місцевих бюджетів, а також державні адміністрації, яким обласні та районні ради делегують свої виконавчі повноваження.

Однак, якщо ДАСУ є спеціальним органом ДФК, тобто контроль є основним і єдиним завданням цих органів, то ДФС, ДКСУ, внутрівідомчі контрольні-ревізійні підрозділи виконують контрольні функції паралельно з іншими покладеними на них завданнями.

Державна фінансова підтримка місцевого самоврядування спонукає до контролю за законним, доцільним, економним, ефективним та раціональним витрачанням бюджетних коштів і належним їх обліком.

Вітчизняна система ДФК розглядається, як трирівнева модель, у якій найвищим рівнем контролю є централізований зовнішній контроль від імені Уряду та Парламенту. З метою забезпечення проходження такого контролю на другому рівні діють децентралізовані підрозділи внутрішнього аудиту, які оцінюють та підтримують ефективність діючої системи внутрішнього

контролю, яка і є останнім рівнем, на якому базується система ДФК (рис. 1.7) [48, с. 416].

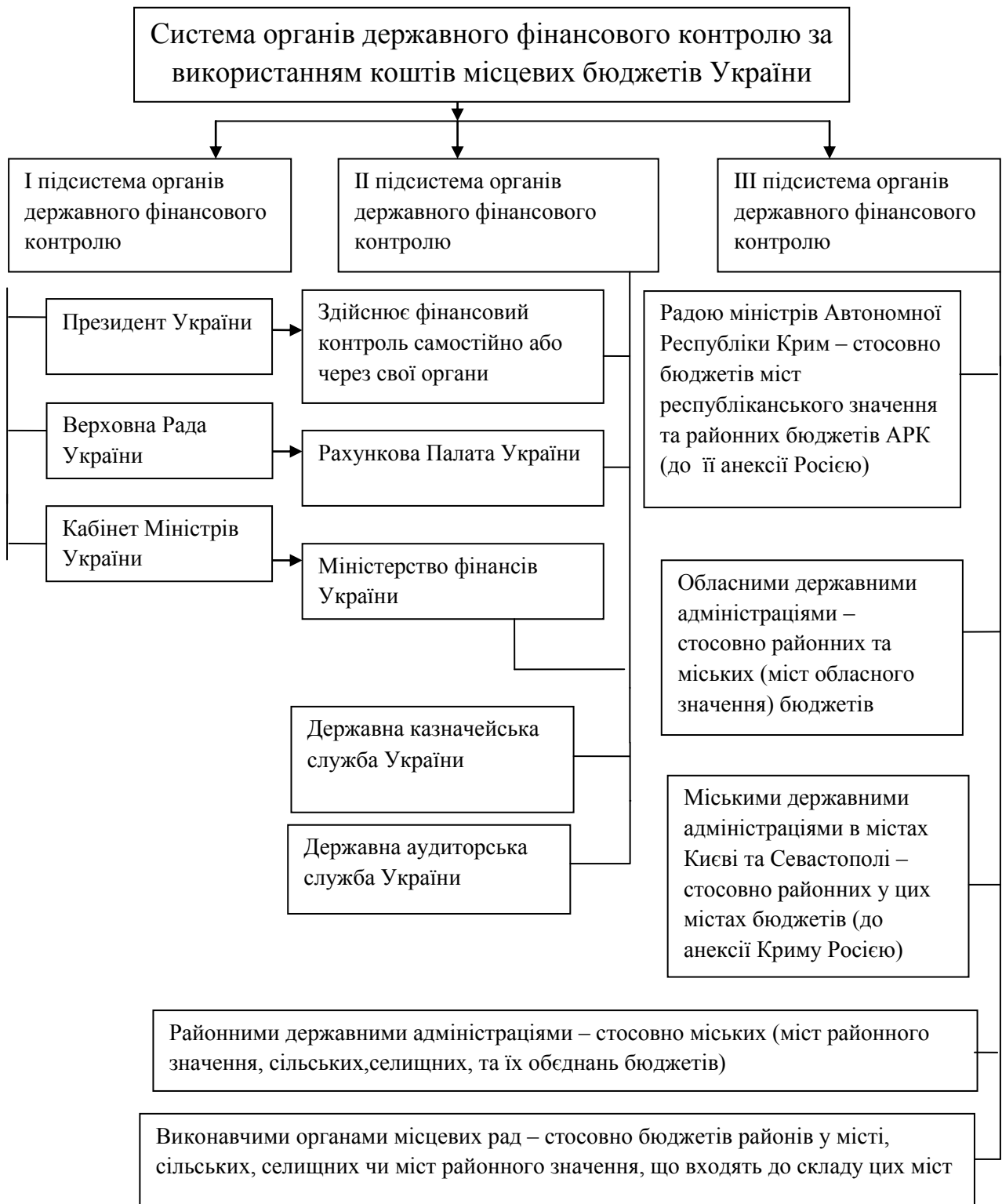


Рис. 1.7. Система органів ДФК використання коштів місцевих бюджетів України

Джерело: розроблено автором

Місцеве самоврядування здійснюється за принципом поєднання інтересів держави та територіальних громад. Відповідно до п. 4 ст. 61 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» самостійність місцевих бюджетів гарантується власними та закріпленими за ними на стабільній основі законом загальнодержавними доходами, а також правом самостійно визначати напрями використання коштів місцевих бюджетів відповідно до закону [140].

Міністерство фінансів здійснює попередній контроль під час подання місцевими державними адміністраціями і виконавчими органами розрахунків обсягів міжбюджетних трансфертів та інших показників. Після схвалення Кабінетом Міністрів України проекту закону про Державний бюджет України Міністерство фінансів України доводить розрахунки прогнозних обсягів міжбюджетних трансфертів, методичку їх визначення та інші показники, необхідні для складання проектів місцевих бюджетів.

Кабінет Міністрів України здійснює попередній контроль за місцевими бюджетами під час схвалення проекту закону про Державний бюджет України, оскільки встановлює обсяг міжбюджетних трансфертів місцевим бюджетам. Але, на жаль, у Бюджетному кодексі України не встановлено відповідальність даного органу за неналежне проведення контрольних дій, що в подальшому може призвести до нереальності бюджету.

Верховна Рада України також не залишає поза увагою контроль за коштами місцевих бюджетів, який вона здійснює під час ухвалення закону про Державний бюджет України в другому читанні.

Місцеві фінансові органи організують складання проектів місцевих бюджетів. Їх контрольна діяльність здійснюється при аналізі бюджетного запиту, поданого головним розпорядником бюджетних коштів, щодо його відповідності меті, пріоритетності, а також дієвості та ефективності використання бюджетних коштів, на підставі якого керівник фінансового органу приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозицій проекту місцевого бюджету [21].

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

Організовуючи виконання місцевих бюджетів, фінансові органи контролюють як дохідну, 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'ясувати питання законності, ефективності, раціональності бюджетних видатків. Фахівці фінансових органів можуть залучатися до проведення інспектування установ, підприємств, організацій, які отримують кошти з місцевих бюджетів.

Місцеві фінансові органи беруть участь у підготовці звіту про виконання місцевого бюджету. Для цього вони, виявляють відхилення і неточності та вживають заходи щодо їх усунення.

Важлива роль у здійсненні фінансового контролю на місцевому рівні належить також місцевим державним адміністраціям, які наділені повноваженнями здійснювати наступний контроль за відповідністю бюджетному законодавству України показників місцевих бюджетів нижчого рівня. Крім того, місцеві державні адміністрації забезпечують процес виконання та складання звітності про роботу місцевих бюджетів відповідного рівня. Це надає їм право здійснювати всі види контролю на цих етапах бюджетного процесу.

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.

Для реалізації функцій виконавчої влади на місцевому рівні ці органи державного управління наділені широкими управлінськими повноваженнями. Крім контрольних повноважень у бюджетній сфері, місцеві державні адміністрації мають право здійснювати контроль у комунальному секторі. Об'єктами такого контролю є стан комунального майна, об'єктів комунальної інфраструктури, використання земель тощо.

У Бюджетному кодексі України не передбачено відповідальність за недостовірність показників, що закладаються у проектах місцевих бюджетів, за неналежне здійснення контролю на першій стадії бюджетного процесу [21]. Крім цього, нормативні акти не визначають і відповідальність відповідних органів за несвоєчасне прийняття бюджетів. На нашу думку, встановлення санкцій за такі порушення сприятиме загалом належному, своєчасному виконанню бюджетів.

Практично органом, який здійснює загальну організацію, управління та контроль за виконанням місцевих бюджетів, є місцевий фінансовий орган, що затверджує розпис бюджету, за яким він виконується, та забезпечує відповідність розпису місцевого бюджету встановленим бюджетним

призначенням. Місцеві фінансові органи отримують від територіальних органів Державної казначейської служби України баланси, місячні звіти про виконання місцевих бюджетів.

Територіальні органи ДКСУ виконують безпосередньо контрольні функції щодо використання коштів місцевого бюджету, оскільки пунктом 2 статті 78 Бюджетного кодексу України закріплено, що казначейське обслуговування місцевих бюджетів здійснюється територіальними органами ДКСУ [21]. Свої контрольні повноваження ці органи здійснюють на етапі виконання місцевих бюджетів та складання звітності про їх виконання, переважно у вигляді поточного контролю.

У 2002 році розпочався процес запровадження казначейського обслуговування місцевих бюджетів і перерахування міжбюджетних трансфертів, що забезпечило достовірною інформацією про доходи і видатки, дозволило надавати звітні дані відповідним органам у режимі реального часу. Отримання своєчасної інформації дозволяє здійснювати аналіз та приймати правильне рішення.

На сьогодні, перш ніж здійснити операцію з бюджетними коштами, розпорядники повинні отримати дозвіл ДКСУ щодо неї. Це, у свою чергу, забороняє комерційним банкам, які обслуговують розпорядників, перераховувати кошти на рахунки інших господарюючих суб'єктів, а також видавати готівку за рахунок бюджетних коштів.

Територіальні органи ДКСУ здійснюють контроль за розпорядниками бюджетних коштів при отриманні від них:

- звіту про виконання загального фонду кошторису установи;
- звіту про надходження і використання коштів, отриманих як плату за послуги, що надаються бюджетними установами;
- звіту про фінансове зобов'язання бюджетної установи;
- звіту про надходження та використання інших надходжень спеціального фонду.

Органи казначейства під час виконання дохідної частини місцевих бюджетів контролюють правильність зарахування надходжень, правильність застосування нормативів розмежування доходів, встановлені бюджетним кодексом, законом про державний бюджет і рішеннями рад про місцеві бюджети. Казначейство контролює перерахування дотацій 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 у бюджетних установ повноважень на укладання угод та водночас неможливості застосування матеріальної відповідальності за їх невиконання (неможливо продати майно державного освітнього закладу або оголосити його банкрутом) виникають ризики перекладання непогашених зобов'язань на бюджет. Тому названий вид контролю має вагомe 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, очевидною є 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, які передбачені 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.

Отже, казначейська система виконання бюджету значно посилила фінансовий контроль за коштами місцевих бюджетів. Але, на нашу думку, доцільне формування комплексної системи електронного документообігу органів ДКСУ та її інтеграції із системою електронної взаємодії органів виконавчої влади, зокрема на базі досліджень ефективності щодо запровадження системи дистанційного обслуговування «Клієнт-Казначейство», що дасть змогу підвищити прозорість системи контролю.

ДАСУ займає провідне місце серед органів державної влади, які наділені контрольними повноваженнями у сфері місцевих бюджетів. Вона є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері ДФК.

До складу органів ДАСУ входять Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи: Північний офіс Держаудитслужби; Північно-східний офіс Держаудитслужби; Південний офіс Держаудитслужби; Західний офіс Держаудитслужби; Східний офіс Держаудитслужби.

ДАСУ реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

- державного фінансового аудиту;
- перевірки державних закупівель;
- інспектування (ревізії);
- моніторингу закупівель;
- контролю за станом внутрішнього аудиту [136].

ДАСУ у сфері місцевих бюджетів здійснює контроль за:

- цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;
- досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії;
- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);
- відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом, затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;
- дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;
- дотриманням законодавства про державні закупівлі;
- 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 і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;

- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах;
- усуненням виявлених недоліків і порушень [136].

На даному етапі контроль органів ДФС, ДАСУ та ДКСУ є найбільш ефективним, оскільки він здійснюється за результатами виконання місцевого бюджету шляхом проведення ревізій та перевірок, за результатами яких можна зробити остаточні висновки про використання коштів місцевого бюджету за цільовим призначенням.

На етапі перерозподілу фінансових ресурсів основну роль в контролі відіграють якраз РПУ та ДАСУ. Оскільки в реаліях функціонування української бюджетної системи з її хронічною слабкістю місцевих бюджетів переважна частина міжбюджетного руху коштів характеризується низхідним напрямом, то вказані органи ДФК від законодавчої та відповідно виконавчої влади покликані контролювати цільове призначення та ефективність використання коштів Державного бюджету. В зв'язку з цим, РПУ систематично здійснює тематичні перевірки використання коштів, виділених у вигляді дотацій та субвенцій, на предмет їх законного витрачання і освоєння в регіонах відповідно до цілей, на які вони надавалися із центрального бюджету.

Необхідною умовою підвищення ефективності ДФК є скоординована і упорядкована діяльність зазначених органів у здійсненні контрольних функцій, уникнення дублювання за тими напрямками контролю, які входять до компетенції кількох органів. Для цього необхідно рішучіше втілювати в життя поставлені Міністерством фінансів завдання щодо тіснішої координації своїх дій контролюючими органами як у проведенні контрольних заходів, так і максимальній їх реалізації у частині відшкодування й компенсації збитків, завданих державі.

Тому, кожен орган ДФК використання коштів місцевих бюджетів має вирішувати свої конкретні завдання, повинен мати свої об'єкти перевірок та діяти за єдиними методологічними і організаційними принципами. Дуже

важливо методологічно обґрунтовано розмежувати, тобто виключати дублювання основних функцій контрольних та казначейських органів, РПУ і ревізійних органів головних розпорядників бюджетних коштів при здійсненні контролю за законністю використання бюджетних ресурсів.

Ефективність державного фінансового контролю загалом та й за використанням коштів місцевих бюджетів, зокрема, досить складне поняття, що характеризується певними критеріями, рядом показників, на формування яких впливають різноманітні соціальні, економічні, правові та інші чинники. Проведені нами дослідження довели, що у сучасній літературі з питань державного фінансового контролю загальне поняття ефективності контролю мало досліджені.

Стан державних фінансів, ступінь їх прозорості, ефективність використання державної власності значною мірою залежить від рівня довіри до держави з боку власних громадян та зарубіжної спільноти, умов розвитку бізнесу та інвестиційного клімату. З огляду на ці аспекти, виникає необхідність підвищення ефективності державного регулювання економіки України та формування інститутів управління в період трансформаційних соціально-економічних перетворень, створення ефективної, адекватної цим умовам, системи ДФК, як однієї із найважливіших функцій державного управління.

Від ефективності ДФК багато в чому залежить економічне благополуччя нації, задля чого одна з найважливіших функцій державного управління повинна бути спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю. В цілому, процедура державного фінансового контролю зводиться до співставлення фактичних і планових показників діяльності, виявлення суттєвих відхилень і причин, що викликають ці відхилення і розроблення рекомендацій щодо вжиття відповідних заходів.

Відсутність єдиного загального визначеного підходу до оцінки ефективності ДФК загалом, та й за використанням коштів місцевих бюджетів зокрема викликане, перш за все, відсутністю нормативно-правової бази

стосовно даного питання та й розбіжностями у розумінні цього поняття різними підходами науковців. У табл. 1.4 наведені різні підходи до трактування сутності поняття «ефективність» у науковій літературі вітчизняними вченими-теоретиками і практиками.

Таблиця 1.4

Трактування поняття «ефективність» у науковій літературі

Автор	Визначення
Піхоцький В.Ф.	«...як відносне поняття в економічній науці виражається відношенням результату будь-якого заходу до витрат на його здійснення»
Мочерний С. В., Загородній А. Г.	«...– здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат»
Світлична Ю.	«... - відносний ефект, результативність процесу у порівнянні з витратами, що забезпечили його отримання»
Коноплицький В. А., Філіна Г. І.	«...– співвідношення між результатами й витратами, що понесені для досягнення цих результатів. При цьому в ідеалі очікується максимум продукції при мінімумі витрат»
Прядко В. В.	«...– досягнення максимально корисного кінцевого результату при мінімізації витрат (ресурсів), що зумовили цей результат»
Іфтемичук В. С., Григорьев В. А., Маниліч М. І., Шутак Г. Д.	«...- це здатність приносити ефект, робити дію»

Джерело: розроблено автором на основі [35, с. 86; 81, с. 311; 119, с. 152; 126, с. 247].

Переважно результативність і ефективність контролю за використанням бюджетних коштів зумовлена наявністю чи відсутністю нормативно-правової бази забезпечення ефективності публічних витрат, зокрема законодавчих визначень понять: «мета надання коштів бюджету», «запланований результат витрачання бюджетних коштів», «найкращий результат витрачання бюджетних коштів». Оскільки ці питання досі законодавчо не закріплені, тому дослідники дають своє бачення трактування зазначених понять. Під метою надання коштів бюджету пропонується розуміти характеристику виконуваних державних (муніципальних) функцій, державних (муніципальних) послуг в процесі здійснення діяльності головного розпорядника коштів бюджету при дотриманні обсягу, структури, призначення і строків витрачання, передбачених для головного розпорядника коштів [13, с. 28].

Запланований результат витрачання бюджетних коштів визначається як досягнення передбаченої мети надання коштів бюджету в повному обсязі, а найкращий результат – як досягнення передбаченої мети надання бюджетних коштів у повному обсязі за істотної економії коштів бюджету і за істотного скорочення строків виконання державних функцій, надання державних послуг. При цьому перевірка досягнення мети надання бюджетних коштів передбачає оперування такими термінами, як:

- економія бюджетних коштів – істотне зниження розміру витрат бюджетних коштів за умови досягнення мети надання коштів бюджету в повному обсязі;
- строк витрачання бюджетних коштів – установлений період часу, необхідний і достатній для здійснення розпорядником коштів бюджету дій, спрямованих на досягнення мети надання коштів бюджету [13, с. 28].

Тобто ефективність, як підсумковий якісний показник розвитку і функціонування системи (бюджетної установи, організації, підприємства), віддзеркалює взаємообумовленість витрат суспільства (бюджетних коштів), праці й отриманого суспільством корисного результату у вигляді матеріальних

благ і послуг. Ефективним вважається усе те, що сприяє вирішенню економічних і соціальних завдань, які стоять перед суспільством.

Головним законодавчим актом України, який дає визначення нецільового використання бюджетних коштів, є Бюджетний кодекс України, де в ст. 119 наголошується: «Нецільове використання бюджетних коштів, ... витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет, виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторису...» [21].

У Бюджетному кодексі наведено трактування поняття «ефективності»: «при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів», але, на нашу думку, воно не розкриває механізму здійснення оцінки ефективності.

Ми погоджуємося із критеріями, які наводить Шевчук О.А., зокрема:

- законність характеризує відповідність операцій, що перевіряються, а також дії посадових осіб вимогам законодавства та іншим нормативно-правовим актам;
- раціональність відображає досягнення запланованого результату при використанні найменшої суми коштів, спрямованих на фінансування відповідного заходу;
- ефективність відображає досягнення найкращих результатів при використанні найменшої суми бюджетних коштів.
- цільове використання коштів характеризує таке їх використання, яке відповідає меті й умовам одержання вказаних коштів, визначених бюджетом, планом асигнувань, кошторисом бюджетної установи або іншою підставою для їх одержання [176, с. 172].

Якщо під ефективністю розуміють досягнення результату з найменшими затратами часу, сил та засобів, то під ефективністю контролю мають на увазі досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки такого, який є

наслідком контролю. Критерієм оцінки ефективності проведеного державного фінансового контролю повинні бути професіональні експертні висновки та рекомендації. Якщо суб'єкт контролю виявив певні порушення, він зобов'язаний не тільки вжити заходів до винних, але й вказати на шляхи усунення цих недоліків. З іншого боку, визначальною умовою ефективності ДФК є його об'єктивність, що передбачає всебічний та неупереджений аналіз реальних фактів, документів, пояснень. Позитивом об'єктивного контролю є встановлення фактичних причин виявлених порушень, недоліків та упущень.

Аналіз критеріїв ефективності ДФК у сучасній літературі наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Аналіз критеріїв ефективності ДФК у сучасній літературі

Автори	Критерії оцінки ефективності ДФК
Виговська В. Г.	результативність, дієвість, економічність
Мескон М. Х., Альберт М., Хедоурі Ф.	економічність, стратегічна спрямованість, орієнтація на результати, відповідність справі, своєчасність, гнучкість, простота
Шевчук В. О.	емержментність, атрибутивність, адресність, оптимальність, цільова спрямованість, внутрішня спрямованість, збалансованість
Басанцов І. В.	динамічність, результативність, дієвість, економічність, інтенсивність
Голяш І., Будник Л.	виявлення резервів
Федченко Т. В.	раціональність, економічність, економність, результативність

Джерело: розроблено автором на основі [27, с. 247; 111, с. 535; 175, с. 320; 13, с. 150; 38, с. 12; 163, с. 19].

Але, неефективність державного фінансового контролю, та й фінансової політики загалом, часто впливає з низької компетенції посадових осіб, які приймають управлінські рішення щодо акумулювання фінансових ресурсів та напрямів і структури їх використання.

Оцінювання державного фінансового контролю, як правило, здійснюється за рядом показників, зокрема: кількість контрольних заходів, кількість виявлених правопорушень і заходів по них, суми відшкодувань, кількість приписів у відповідні органи державної влади і управління, кількість справ, переданих у слідчі органи тощо.

Але, на нашу думку, не варто акцентувати увагу тільки на кількісних показниках. Оскільки, тоді дієвість суб'єкта контролю буде вища, чим більше буде: виявлено незаконних витрат, зловживань і крадіжок та повернення по них, працівників об'єкта контролю притягнуто до дисциплінарної відповідальності, передано в слідчі органи матеріалів контрольних заходів тощо. Але з іншої сторони, чим більше в результаті державного фінансового контролю виявлено негативних явищ і фактів, тим нижча оцінка громадськості органів державного фінансового контролю.

Тому, на нашу думку, при оцінці дієвості й ефективності фінансового контролю слід тільки комплексно розглядати кількісні і якісні показники роботи органів державного фінансового контролю.

Розділяючи точки зору науковців щодо визначення поняття ефективності контролю у вітчизняній та зарубіжній літературі, пропонуємо розглядати ефективність діяльності контролюючого органу, як здатність органу контролю досягти поставленої мети, цілі при мінімальній затраті часу, сил і коштів, що уже нами досліджувалось і приведено у зазначеному джерелі [49, с. 528].

Аналіз досліджень окремих авторів підтвердив ототожнення у науковій літературі понять «ефективність державного фінансового контролю» й «ефективність діяльності органів контролю», при цьому, найчастіше, оцінка ефективності державного фінансового контролю здійснюється за критеріями результативності, дієвості й економічності.

На особливу увагу заслуговує кінцевий результат ДФК, але він буде неточним, якщо не враховувати такі затрати контролю, як: тривалість контрольних заходів, число тих осіб, які беруть участь у перевірках, різні витрати – на транспорт, відрядження тощо. Ступінь ефективності державного фінансового контролю тим вища, чим менше зусиль і коштів витрачається на досягнення позитивного результату.

Як ми вже зауважували, ефективність роботи органів контролю часто оцінюється такими показниками, як: кількість проведених перевірок, прийнятих по них, і реалізованих рішень. Але, на жаль, на практиці відомо чимало випадків формальних, поверхневих перевірок, коли кількість перевірених об'єктів не означає усунення виявлених недоліків, невідомо наскільки своєчасно і повно використані їх пропозиції і рекомендації, чи дійсно їх проведення є позитивним.

Для комплексної оцінки ефективності державного фінансового контролю, окрім критеріїв, необхідне використання стійких, постійних вимірів, показників. При цьому, показники - це згруповані дані, що дозволяють оцінити певні аспекти функціонування системи або явища. Критерії – ознака (їх сукупність), яка дозволяє здійснити оцінку показників [151].

Правильна оцінка результатів діяльності контрольних органів пов'язана з виявленням і обліком таких показників, які характеризують витрати, що пов'язані зі здійсненням контролю. Тобто, число перевіряючих і число працівників перевіряючого органу, які готують необхідні матеріали, використання тими й іншими часу, повноту наданих відомостей, загальну кількість учасників перевірки тощо. Отже, вивчення подібних показників дозволить установити пропорційність проведених затрат і реальних результатів контролю.

На сьогодні не існує єдиного переліку показників для кількісної оцінки ефективності державного фінансового контролю за виділеними критеріями. Існують різні підходи до оцінки ефективності державного фінансового контролю, загалом, за допомогою окремих коефіцієнтів або системи

коефіцієнтів (додаток Б), які, однак, не дозволяють оцінити ймовірності зниження рівня ефективності державного фінансового контролю.

Проаналізувавши думки науковців щодо необхідності виділення коефіцієнтів ефективності державного фінансового контролю, ми пропонуємо виділити кілька основних, а саме, що витікає із наших досліджень [4, с. 45; 12, с. 169]:

- коефіцієнт інтенсивності роботи перевіряючого (КІК):

$$\text{КІК} = \text{Кк/Кф} \quad (1.1)$$

де Кк – кількість контрольних заходів, проведеним окремим перевіряючим; Кф – кількість контрольних заходів, проведених в цілому структурному підрозділі;

- коефіцієнт результативності контролю (КР):

$$\text{КР} = \text{Он/Оп} \quad (1.2)$$

де Он – обсяг виявлених порушень; Оп – обсяг перевірених коштів;

- коефіцієнт дієвості контролю (КДК):

$$\text{КДК} = \text{Осф/Оп} \quad (1.3)$$

де Осф – обсяг коштів, повернутих до бюджету за наслідками контрольних заходів;

- коефіцієнт окупності роботи (КОР):

$$\text{КОР} = \text{Осф/Озс} \quad (1.4)$$

де Озс – обсяг затрачених коштів на утримання інспектора.

У свою чергу, Шевчук О.А. пропонує розраховувати коефіцієнт фінансових порушень таким чином [156, с. 21]:

$$K_{\text{фп}} = C_{\text{фп}}/C \quad (1.5)$$

де $C_{\text{фп}}$ – сума виявлених фінансових порушень; C – загальна сума бюджетних коштів, охоплених контролем.

Аналізуючи праці науковців і наведені показники, пропонуємо наступні орієнтири для порівняння, що нами було відображено у джерелі [102]:

- попередні періоди, тобто досягнуті показники ефективності фінансового контролю порівнюються з такими ж показниками в минулому;
- порівнюються з аналогічними показниками інших країн;
- порівнюється досягнута ефективність зазначеним цілям.

Відсутність механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю, затверджених хоча б на рівні окремих контрольних органів, призводить до того, що практично не відомі загальні розміри фінансових порушень і зловживань, оскільки результати роботи окремих контрольних органів не публікуються або якщо і публікуються, то нерегулярно, а зведеної статистичної звітності взагалі немає.

Проблема неефективного проведення державного фінансового контролю місцевих бюджетів, що нами було зазначено в публікації [49], включає ряд складових. Але найбільшим недоліком є відсутність чіткого, взаємоузгодженого та всеохоплюючого нормативно-правового забезпечення, що пояснюється існуванням значної кількості нормативно-правових актів, які регулюють діяльність окремих суб'єктів державного фінансового контролю. Це призводить не лише до дублювання повноважень окремими суб'єктами державного фінансового контролю та, як результат, до надлишкового витрачання бюджетних коштів, але й до неповного і несистемного охоплення об'єктів контролю.

Отже, результати контрольної діяльності бюджетних установ та організацій мають фінансові наслідки, які визначають подальшу поведінку об'єкта контролю. У даному контексті, на нашу думку, доцільно державний фінансовий контроль в основному базувати на попередженні недоліків і помилок, їх усуненні. При цьому каральний характер має бути не метою, а законодавчо обґрунтованим заходом.

Висновки до розділу 1

1. Дослідження основних підходів вітчизняних науковців до трактування поняття «державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів» дало можливість сформулювати авторське тлумачення цих понять. Отже, державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів – це система заходів та діяльність суб'єктів державного фінансового контролю (органи державної влади, місцевого самоврядування та спеціальних органів фінансового контролю) з метою перевірки законності, ефективності, доцільності при розподілі та використанні коштів місцевих бюджетів для виявлення, усунення і запобігання порушень у майбутньому.
2. Вдосконалення системи державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів в Україні може стати запорукою ефективного функціонування державних фінансів, зокрема отримання таких результатів як: дотримання економічної безпеки держави, збалансування державного і місцевих бюджетів, досягнення фінансової самодостатності регіонів, секторів і галузей економіки, збільшення захищеності фінансово-економічних інтересів громадян і суспільства.
3. Проведений аналіз організаційно-методологічного інструментарію державного фінансового контролю підтвердив наявність різних поглядів в розкритті його сутності, класифікаційних ознак видів, принципів, функцій, форм та методів. Основними шляхами вирішення зазначених

проблем є застосування єдиних правил здійснення та узагальнення контрольних заходів; організація, розробка та запровадження відповідного методологічного забезпечення; застосування нових видів, форм та методів державного фінансового контролю; поліпшення інформаційного забезпечення організації державного фінансового контролю.

4. Особливістю інституційного середовища ДФК на місцевому рівні є участь великої кількості суб'єктів. Тому, кожен контролюючий орган має вирішувати свої конкретні завдання, повинен мати свої об'єкти перевірок та діяти за єдиними методологічними і організаційними принципами. Важливо методологічно обґрунтовано розмежувати, тобто виключити дублювання основних функцій контрольних та казначейських органів, РП і ревізійних органів головних розпорядників бюджетних коштів при здійсненні контролю за використанням бюджетних ресурсів.

Основні наукові результати, отримані під час дослідження теоретико-методичних основ державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів, опубліковано у працях автора [48; 49; 51; 52; 57; 99; 100; 101; 102].

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

2.1. Організація державного фінансового контролю на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації

Місцеве самоврядування є одним із головних каталізаторів економічного зростання. Найголовнішим питанням сьогодення є забезпечення спроможності громад концентрувати фінанси і спрямовувати їх на проекти регіонального розвитку.

Чинна система ДФК в Україні не дозволяє чітко відслідковувати законність та відповідність спрямування бюджетних коштів на видатки розвитку, що й спонукає суб'єктів господарювання до їх незаконного отримання та нецільового використання.

Удосконалення системи ДФК за рухом коштів місцевого самоврядування і пошук резервів їх збільшення є надзвичайно важливими проблемами у сучасних умовах спрямованості на децентралізацію державної влади в Україні. Але протягом останніх років, на жаль, спостерігається негативна тенденція до зменшення частки власних надходжень у структурі доходів місцевих бюджетів і, як результат, збільшення обсягів дотацій. Зрозуміло, що недостатність власних стабільних доходів не сприяє підвищенню фінансової самостійності та суттєво обмежує вплив місцевих органів влади на соціально-економічний розвиток територій.

Концепція розвитку місцевого самоврядування в Україні є однією із найважливіших і найболючіших проблем становлення держави. Фінансово забезпечене місцеве самоврядування є визначальним чинником демократизації суспільства, що реально веде до підвищення добробуту пересічних громадян. Водночас міцним місцеве самоврядування є 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.

Тому розширення та оптимізація джерел наповнення місцевих бюджетів і належний державний фінансовий контроль за формуванням та використанням бюджетних коштів є вкрай актуальним завданням, вирішення якого сприятиме як підвищенню рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, так і якісному виконанню покладених на них завдань та функцій [101, с. 119].

Основою фінансової децентралізації є принцип зменшення ступеня впливу центру на розвиток регіонів і регіональної економіки зокрема. Фінансова децентралізація передбачає процес розподілу функцій та повноважень, а також фінансових ресурсів і відповідальності між центральним та місцевими рівнями управління.

В умовах бюджетної децентралізації значно зростає потреба здійснення належного контролю за роботою органів влади різних рівнів, зокрема під час планування та виконання ними бюджетів, управління і використання фінансових ресурсів. Проте для забезпечення ефективного механізму поточного контролю щодо виявлення та попередження порушень фінансово-бюджетної дисципліни, забезпечення ефективного формування, розподілу, управління, використання та збереження публічних ресурсів органами державної влади, органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання державного та комунального секторів необхідним є розв'язання таких проблем:

- низький рівень поточного контролю та відповідно коригуючого впливу на ефективність управлінської діяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання державного та комунального секторів, досягнення ними прогнозних цілей та результатів під час використання державних ресурсів;
- відсутність вибудованої законодавчої бази для можливості проведення органами ДАСУ ІТ-аудиту, аудиту коштів і грантів ЄС, аудиту державних програм та аудиту інвестиційних проектів тощо;

- недосконалість нормативно-правового, організаційного методологічного, інформаційного, кадрового та фінансового забезпечення діяльності органів державного фінансового контролю;
- низький рівень відповідальності і підзвітності органів державної влади та суб'єктів господарювання державного сектору економіки щодо ефективності управлінської діяльності, забезпечення виконання вимог та впровадження пропозицій органів ДАСУ, наданих за результатами контрольних заходів [139].

Кожен 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 – це основа, на якій базується ефективна модель місцевого самоврядування.

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

Пріоритетами запроваджених змін визначено розширення прав органів місцевого самоврядування у прийнятті рішень та надання їм повної бюджетної самостійності щодо наповнення своїх бюджетів та здійснення видаткових повноважень. Одночасно передбачено збільшення джерел формування дохідної бази місцевих бюджетів за рахунок передачі окремих доходів з державного бюджету, запровадження нового виду податку – акцизного податку з кінцевого продажу, розширення бази оподаткування податком на нерухомість. Також запроваджено новий механізм бюджетного регулювання – систему тотального збалансування усіх місцевих бюджетів замінено системою горизонтального

вирівнювання податкоспроможності територій залежно від рівня надходжень на одного жителя. При цьому, вирівнювання здійснюється лише по одному податку – на доходи фізичних осіб, решта платежів залишилися в повному розпорядженні місцевих органів влади. Для здійснення видатків на делеговані державою повноваження в галузях освіти та охорони здоров'я запроваджено нові субвенції із Державного бюджету місцевим бюджетам – освітню та медичну. Водночас, змінами до Податкового кодексу України, підвищено фіскальну незалежність органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків та зборів, зокрема шляхом надання права самостійного визначення ставок податків та встановлення пільг з їх сплати [12, с. 170].

Переконливими фактами, що свідчать про ефективність впровадження фінансової децентралізації, стали результати платоспроможності місцевих бюджетів. Так, за даними експертів Асоціації міст України, у 2014 – 2016 рр. у 58 разів зменшилася кількість наданих казначейських позик, що демонструє посилення платоспроможності місцевих бюджетів. У 2017 р. кількість дотаційних місцевих бюджетів знизилася завдяки децентралізації на 24 %, кількість бюджетів-донорів зросла на 12,5 % [113].

Крім того, забезпечено збільшення джерел формування дохідної бази місцевих бюджетів за рахунок передачі їм окремих доходів з державного бюджету: 100 % плати за надання адміністративних послуг, 100 % державного мита, 10 % податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки, а також до місцевих бюджетів також зараховано 80 % екологічного податку (раніше – 35 %). З 2015 р. в контексті бюджетної децентралізації на місцевому рівні запроваджений новий акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання в сфері роздрібної торгівлі підакцизних товарів за ставкою 5 % від їх вартості. Досвід його справляння впродовж 2015 року виявився успішним: надходження становили 7,7 млрд. грн. або 6,4 % доходів місцевих бюджетів без урахування трансфертів. По мірі наближення до виконання річний план щомісячно коригувався. Так надходження були понад як у 2 рази більше плану, який був затверджений у березні (3,5 млрд. грн.) та на 17,4 %

більше грудневого плану (6,5 млрд. грн.) минулого року. На 2016 р. сплановано річні надходження на рівні 6,9 млрд. грн. або 7,4 % доходів місцевих бюджетів (93,4 млрд. грн.) без урахування трансфертів.

Підтвердженням ефективності фінансової децентралізації є і щомісячне накопичення залишків бюджетних коштів на рахунках місцевих бюджетів, обсяг яких на початок 2017 р. становив 47,7 млрд. грн. (33,6 млрд. грн. по загальному фонду та 14,1 млрд. грн. по спеціальному фонду). Приріст залишків коштів проти початку 2016 року становив 12,5 млрд. грн. або 35,5 %. Збільшення залишків коштів на рахунках місцевих бюджетів свідчить про вагоме зростання дохідної частини місцевих бюджетів.

Такі тенденції дають можливість місцевим органам влади забезпечити належне функціонування закладів бюджетної сфери та самостійно вирішувати питання розвитку громад без звернення до центральних органів влади стосовно виділення додаткових коштів з Державного бюджету.

У Бюджетному кодексі запроваджено норми, які нівелюють негативний вплив Держказначейства на розподіл фінансових ресурсів місцевих бюджетів [21].

Щодо визначення обсягу залишку коштів по бюджетах новоутворених об'єднаних територіальних громад (далі – ОТГ) слід зазначити, що з початку 2017 р. функціонує 366 бюджетів ОТГ, з яких 207 утворилися у 2016 р. і на 2017 р. затверджували перший бюджет об'єднаної територіальної громади. Відповідно до ст. 8 Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад»:

- ОТГ є правонаступником всього майна, прав та обов'язків територіальних громад, що об'єдналися, з дня набуття повноважень сільською, селищною, міською радою, обраною такою об'єднаною територіальною громадою;
- бюджети територіальних громад, що об'єдналися, виконуються окремо до закінчення бюджетного періоду;

- залишки коштів на кінець бюджетного періоду бюджетів територіальних громад, що об'єдналися, перераховуються до бюджету об'єднаної територіальної громади на підставі платіжних доручень за підписом сільського, селищного, міського голови, обраного об'єднаною територіальною громадою [133].

У місцевій владі вперше з'явився реальний інтерес до локальної боротьби з нелегальним виробництвом та обігом, а також контрабандою підакцизних товарів з метою наповнення власних бюджетів. Відбулося розширення сфери оподаткування майнових податків – зменшення обсягів пільгових площ нерухомого майна, включення нежитлового (комерційного) майна до бази оподаткування та запровадження транспортного податку. Надходження податку на нерухоме майно склали 736,9 млн. грн.

Водночас змінами до Податкового кодексу України підвищено фіскальну незалежність органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків та зборів, зокрема шляхом надання права самостійного визначення ставок податків та встановлення пільг з їх сплати [123]. У 2015 році частка власних ресурсів у структурі місцевих бюджетів збільшилась на 30 % (в середньому по країні без врахування ПДФО), а якщо враховувати в розрахунках ПДФО (який із закріпленого податку став власним ресурсом місцевого самоврядування), то – втричі.

Органи місцевого самоврядування отримали реальні ресурси для вирішення питань місцевого значення (ЖКГ, благоустрій, місцеві соціально-економічні програми, оновлення інфраструктури). За всіма податковими надходженнями до місцевих бюджетів переважно у всіх регіонах спостерігалось стабільне виконання та перевиконання прогнозних показників.

Внаслідок реалізації реформи бюджетної децентралізації відбулась зміна структури видатків місцевих бюджетів. Зросла частка видатків на виконання самоврядних повноважень, що свідчить про підвищення видаткової автономності місцевих бюджетів та ефективності використання бюджетних коштів на місцевому рівні. Видатки місцевих бюджетів без урахування

трансфертів у 2015 р. збільшилися до 276,9 млрд. грн., що на 53,4 млрд. грн. або на 23,9 % більше 2014 р. (223,5 млрд. грн.).

Найбільшим чином зросли видатки на місцеве фінансування національної безпеки, зокрема цивільної оборони (в п'ятеро, з 2,1 млрд. грн. у 2014 р. до 10,6 млрд. грн. у 2015 р.) та забезпечення громадського порядку (майже на третину, з 245,5 до 319,6 млрд. грн.). Збільшилися видатки соціального спрямування на охорону здоров'я (на 27,9 %), соціальний захист та забезпечення (26,4 %), освіту (17,6 %), духовний та фізичний розвиток (на 6,9 %). Позитивним чином необхідно відзначити зростання видатків на економічну діяльність органів місцевої влади до 19,1 млрд. грн., що понад як вдвічі перевищує відповідний показник 2014 р. (9,2 млрд. грн.).

Найбільший обсяг коштів в 2015 р. за даною статтею було спрямовано на розвиток дорожнього господарства у сумі 5,7 млрд. грн. проти 3,1 млрд. грн. у 2014 р. Відповідно в загальній структурі зросла частка дорожніх видатків до 2,0 % проти 1,4 % у 2014 р. Необхідно відзначити, що фінансування інфраструктури є одним з найбільш перспективних напрямів підвищення економічного й інвестиційного потенціалу регіонів. Обсяг капітальних видатків за 2015 рік склав 32,2 млрд. грн. або 11,5 % від обсягу видатків загального та спеціального фондів місцевих бюджетів. Це на 18,6 млрд. грн. або на 136,8 % більше, ніж було у 2014 році [4].

Так, частка видатків на житлово-комунальне господарство збільшилась у 2015 році порівняно з 1,9 % у 2014 році до 4,5 %, або на 7,0 млрд. грн. Зросла частка видатків на транспорт і дорожнє господарство з 1,4 % у 2014 році до 2,3 % у 2015 році, або на 2,9 млрд. грн. Удосконалено механізм міжбюджетних відносин. Забезпечення відповідності фінансового ресурсу реальним потребам місцевих бюджетів у здійсненні видатків на весь комплекс делегованих державою повноважень потребує додаткових трансфертних коштів з Державного бюджету.

У 2015 році із Державного бюджету України до місцевих бюджетів було фактично надано трансфертів на загальну суму 174,0 млрд. грн., що на 43,4

млрд. грн. або на 33,2 % більше ніж у 2014 році, у тому числі трансфертів із загального фонду – 173,2 млрд. грн., що на 56,4 млрд. грн. або на 48,3 % більше порівняно з 2014 роком. У 2015 році запроваджено базову дотацію місцевим бюджетам, яка спрямована на підвищення фіскальної спроможності місцевих бюджетів. Базова дотація у 2015 році перерахована у сумі 5,3 млрд. грн. Завдяки новій системі бюджетного вирівнювання 10,2 % місцевих бюджетів стали повністю збалансованими, чого не було досягнуто у 2014 році.

Також зросла кількість місцевих бюджетів-донорів: якщо у 2014 році їх частка складала 3,7 %, то у 2015 році – 15,2 %, що дасть змогу громадам забезпечити громадян більш якісними послугами [5].

Нова система вирівнювання є стимулюючою, оскільки лише 50 % коштів бюджетів-донорів вилучається лише для вирівнювання спроможності інших територій, а не на користь державного бюджету. Нова система вирівнювання дає змогу залишити більшу частину коштів на місцях, а органи місцевого самоврядування стають більш незалежними при прийнятті управлінських рішень. Важливо, що об'єднані територіальні громади зможуть здійснювати зовнішні запозичення, самостійно обирати установи з обслуговування коштів місцевих бюджетів у частині бюджету розвтку та власних надходжень бюджетних установ.

Задекларовано урядом прийняття ще низки законів щодо децентралізації повноважень і регулювання земельних відносин. А саме, не буде земель за межами населених пунктів, розпоряджатися якими одноосібно мали право державні чиновники. Це дасть змогу ініціювати органам місцевого самоврядування пошуку інвесторів, створення нових робочих місць і головне наповнення місцевого бюджету.

Проте, ризик недоотримання цих коштів місцевими бюджетами зумовлюватиме розбалансування бюджетів та знизить ефективність суспільних послуг, що фінансуються з місцевих бюджетів. Запроваджено надання цільових субвенцій з державного бюджету для виконання найважливіших державних функцій, а саме: фінансування освіти та охорони здоров'я, а також підвищення

ефективності бюджетних коштів та досягнення цільових результатів. Запровадження освітньої та медичної субвенції спрямоване на реформування системи соціальних стандартів та удосконалення механізму визначення фінансових нормативів бюджетної забезпеченості.

Додатково місцеві бюджети збільшують за рахунок державної субвенції, яка має чітке функціональне призначення. Так, у Держбюджеті на 2017 р. збільшено розміри освітньої субвенції на 8,1 млрд. грн. (з 44,5 у 2016 р. до 52,6 у 2017 р.), а також медичної субвенції на 11 млрд. грн. (з 44,4 у 2016 р. до 55,5 у 2017 р.). Крім того, передбачена додаткова дотація в розмірі 14,9 млрд. грн. із Державного бюджету місцевим бюджетам на охорону здоров'я та освіти.

На сьогодні всі об'єднані територіальні громади (ОТГ) перебувають на прямих бюджетних відносинах з Державним бюджетом країни, самостійно збирають і розподіляють значну частину податків. До прикладу, з 2016 р. 15 громад Львівщини працюють на прямих бюджетних відносинах з Державним бюджетом. За словами Я. Пишник, консультанта з фінансових питань проекту «Пульс» Асоціації міст України, це означає, що істотно збільшена дохідна частина, і частина видатків покривається з Державного бюджету [113].

Бюджети ОТГ отримують субвенції на освіту, охорону здоров'я. 60 % податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) надходить до місцевих бюджетів ОТГ. Це один з найважливіших видів доходів. Його питома вага була найбільша в місцевих бюджетах раніше і зараз є в ОТГ. Це значно покращує життя маленьких міст і сіл. На маленькі міста і села раніше практично ніхто не звертав уваги.

За результатами моніторингу, який здійснили експерти Асоціації міст України, виконання бюджетів ОТГ за доходами за 2016 р., громади за рік вдвічі-втричі збільшили надходження до бюджетів, які і раніше надходили, але зараз усе відбувається більш справно. Оскільки ОТГ стали самостійними, вони більше уваги приділяють надходженню до бюджетів власних доходів, які

повністю залежать від роботи їхньої громади. Водночас експерти вказують і на проблеми при наповненні місцевих бюджетів ОТГ [113].

Так, маленькі громади в Самбірському районі Львівської області виконали надходження до бюджету. Зокрема, Луківська громада – виконання бюджету 113 %. ПДФО виконаний на 136 %, але знизилася надходження плати за землю, порівняно з 2015 р. А це їх робота – інвентаризація землі, оренда, проведення нормативно-грошової оцінки.

Існують приклади, коли окремим ОТГ не вистачає доходів громад, щоб покрити їх видатки. Адже держава передала на місцеві бюджети фінансування освіти, медицини. На думку експертів з АМУ, головна проблема в тому, що вони маленькі. Розрахунок видатків на освіту проводиться на учня – чим більше учнів, тим більша субвенція. А в громадах багато малокомплектних шкіл, мала наповнюваність класів. Треба виходити з цього становища, ухвалювати рішення, створювати опорні школи.

Також є випадки, що при збільшенні дохідної частини місцевих бюджетів не всі громади спроможні належним чином розпорядитися отриманими на рахунок місцевих бюджетів фінансами. Невчасно проведені тендери, або невідповідна документація, часто стають на заваді їх освоєнню. Тому, на місцевому рівні, вирішують питання раціонального й ефективного використання коштів місцевих бюджетів. Принциповим є те, що в умовах децентралізації додаткові кошти можна отримувати виключно на конкурсних засадах. У той самий час є свідчення, що раціональне й ефективне використання коштів місцевих бюджетів значною мірою залежить від наявності відповідного кадрового потенціалу.

Зацікавленість громад у розвитку – запорука виходу країни з економічної кризи. Тільки зацікавленість місцевих громад створювати робочі місця, залучати інвестиції, впроваджувати реформи й енергоефективні заходи і зменшувати свої витрати дасть можливість зростання економіки. Нині 159 громад, які вже об'єдналися, з 1 січня 2016 року отримали прямі бюджетні розрахунки і відтепер вони будуть прямо отримувати медичні й освітні

субвенції і базові дотації. На подальший розвиток інфраструктури об'єднаних територіальних громад у Державному бюджеті на 2016 рік передбачено субвенцію на суму 1 млрд. грн. Ці кошти розподілятимуться в залежності від площі сільської території та сільських жителів (чим більша кількість сільських жителів та площа сільської території тим більший обсяг субвенції для об'єднаної територіальної громади).

При цьому, актуальними проблемами процесу децентралізації місцевих бюджетів в Україні є:

- невідповідність між обсягом доходів бюджетів і реальними потребами у фінансуванні поточних видатків;
- домінування поточних видатків місцевих бюджетів над видатками розвитку;
- відсутність чіткого розподілу функціональних повноважень і відповідальності за надання послуг між рівнями влади.

Децентралізація має стати каталізатором здійснення освітньої, медичної реформи та житлово-комунальної, підвищення енергоефективності національної економіки. Основні завдання, які необхідні задля подальшого провадження бюджетної децентралізації в Україні:

- підтримка процесів об'єднання територіальних громад та підвищення їх спроможності, оскільки об'єднані територіальні громади отримають кращі фінансові умови та можливості для подальшого розвитку;
- передача повноважень на місця з метою оптимізації видатків: необхідно чітко розподіляти повноваження та відповідальність на різних рівнях – громад, міста, району, області, зокрема у сфері освіти, охорони здоров'я тощо [46].

Органи місцевого самоврядування мають відігравати дедалі важливішу роль у здійсненні фінансового контролю, оскільки:

- є дієвим засобом суспільного самоконтролю;
- саме тут концентрується нереалізований потенціал регіонів, який обов'язково необхідно розвивати;

- є суб'єктами управління фінансовими ресурсами та майном відповідних територій.

Світовий досвід підкреслює, що у більшості економічно розвинутих західних країн однією з головних рис формування бюджетів є бюджетна децентралізація, оскільки саме органи місцевої влади відповідальні за розвиток окремих територій, виконання соціальних програм, програм економічного розвитку та подолання економічної кризи.

Аналіз показує, що в Європі існує ціла низка розвинутих країн, де місцеві бюджети наділені дуже високою фінансовою автономією, тобто їх формування практично не залежить або слабо залежить від центрального уряду і вони формуються за рахунок власних доходів. Фінансова автономія таких місцевих органів влади складає від 70 до 98 %. До таких країн належить Австрія, Швейцарія, Швеція, Фінляндія. Фінансова автономія місцевих бюджетів Бельгії, Данії, Франції коливається від 55 до 70 %. [97, с. 2]. Основу фінансової автономії органів місцевої влади цих країн становлять місцеві податки і місцеві надбавки до загальнодержавних податків. У скандинавських країнах автономія місцевих територіальних одиниць забезпечується в основному за рахунок стягування прямих місцевих податків. Так, у Норвегії їх частка становить близько 55 % поточних доходів, у Швеції – майже 64 %. Значною фінансовою автономією відрізняється Литва, Словаччина, Словенія, Румунія, де питома вага трансфертів у загальному обсязі доходів місцевих бюджетів не перевищує 20% [97, с. 6].

Однак, є європейські країни, місцеві бюджети яких формуються більшою мірою за рахунок трансфертів з центрального бюджету. Наприклад, в Ірландії, Італії, Португалії трансфертні надходження складають від 60 до 80 % поточних доходів, в Албанії – 96 % загального обсягу надходжень місцевих бюджетів. Цікавим є досвід Великобританії, де всі місцеві бюджети отримують кошти від центрального уряду у вигляді грантів, їх частка становить близько 48 % доходів. Всі постсоціалістичні країни центрально-східної Європи пройшли

шлях децентралізації. І усі вони від цього отримали величезний поштовх для свого розвитку.

При цьому, задля посилення в Україні результативності ДФК в умовах фінансової децентралізації необхідно активізувати співробітництво з міжнародними спеціалізованими організаціями в цій сфері, запозичуючи й адаптуючи кращі світові практики.

Отже, узагальнюючи приведену інформацію, можна виокремити такі стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю в умовах фінансової децентралізації [46]:

- розробка стратегії системи державного фінансового контролю шляхом перетворення сучасних наукових здобутків теоретико-методологічного дослідження системи державного фінансового контролю на інституційні засади державних фінансів для гармонізації чинного нормативно-правового середовища;
- подальший розвиток теоретико-методологічних засад цілісності системи державного фінансового контролю шляхом визначення її формотворчих елементів і структурних зв'язків та ієрархічних сполучень між ними;
- інституційного розвитку державних фінансів, що полягає в гармонізації чинного нормативно-правового середовища;
- стандартизації системи державного фінансового контролю у відповідності до міжнародних стандартів у зв'язку з глобалізацією економіки та переходом на міжнародні стандарти обліку та звітності, формування системи єдиних процедур контролю для зовнішнього і внутрішнього державного (регіонального) контролю;
- створення вищим органом контролю єдиної для всіх органів ДФК інтегрованої бази даних, пов'язаної з паспортизацією результатів контрольних заходів.

2. 2. Інструментарій проведення державного фінансового контролю на регіональному рівні

Сучасна економіка вимагає ретельнішої оцінки стану використання фінансових ресурсів місцевими органами влади для виявлення резервів доходів місцевих бюджетів. Адже, від того, як побудована в країні система ДФК, значною мірою залежать, довіра до держави як власних громадян, так і зарубіжної спільноти, а також умови розвитку бізнесу, економічне зростання країни, формування сприятливого інвестиційного клімату.

Метою перевірки використання коштів місцевих бюджетів є об'єктивна необхідність комплексно оцінити роботу територіальних органів виконавчої влади та місцевого самоврядування у фінансовій сфері, їх спроможність ефективно забезпечувати життєдіяльність існуючого господарства території, ощадливо використовувати наявні фінансові ресурси та вишукувати додаткові джерела наповнення бюджету.

При виборі такого об'єкта контролю, як місцевий бюджет, зважаючи на зміни структури бюджетних видатків та істотне значення кількості місцевих бюджетів в Україні з погляду результативності та ефективності проведення контрольних заходів, вибір об'єкта має вирішальне значення.

Основні умови при виборі об'єктів контролю за виконанням місцевих бюджетів у частині видатків:

- наявність у затверджених бюджетах капітальних видатків;
- наявність місцевих бюджетних програм та затверджених видатків для їх фінансування;
- наявність субвенцій капітального характеру;
- наявність операцій за видатками бюджету розвитку;
- невиконання, або неповне виконання вимог і пропозицій за результатами попередніх контрольних заходів;
- неприйняття або несвоєчасне прийняття рішення про затвердження місцевого бюджету;

- наявність операцій із використання благодійної та спонсорської допомоги;
- повідомлення від правоохоронних органів, громадян про наявність порушень бюджетного законодавства.

Аналіз організації та проведення державного фінансового контролю на регіональному рівні пропонуємо здійснювати за такими напрямками :

- аналіз частки установ та організацій, у яких виявлено у 2011-2016 рр. незаконне та нецільове використання бюджетних коштів у розрізі регіонів;
- аналіз сум фінансових порушень, що призвели до втрат, виявлені у 2016 р. міжрегіональними територіальними органами ДАСУ та управліннями в областях;
- кількість об'єктів контролю, на яких протягом 2016 р. міжрегіональними територіальними органами ДАСУ та управліннями в областях встановлено порушення фінансово-господарської дисципліни;
- аналіз результатів роботи Західного офісу протягом 2012 – 2016 рр.;
- загальні відомості Західного офісу ДАСУ про стан усунення фінансових порушень у 2012 – 2016 рр.;
- аналіз динаміки вжитих заходів за результатами роботи Західного офісу ДАСУ за 2012 – 2016 рр.;
- аналіз використання бюджетних коштів на соціально-економічний розвиток територій у рамках взаємовідносин Державного бюджету України з місцевими бюджетами.

Проведений нами аналіз частки установ та організацій, у яких виявлено у 2011-2016 роках незаконне та нецільове використання бюджетних коштів у розрізі регіонів представлено у додатку Д. За останні роки порівняльний аналіз у розрізі регіонів показав, що при фактичному зменшенні з 7921 до 2295 кількості перевірених підприємств і організацій, а це майже у 3,5 рази менше у 24 областях, АР Крим (до окупації Росією) та містах Києві та Севастополі (до окупації Росією), у всіх регіонах зросла частка підприємств, у яких виявили

недоотримання фінансових ресурсів, незаконне та нецільове використання коштів. Найбільше зменшення кількості перевірених об'єктів органами ДАСУ (без врахування окупованих територій) відбулося у Херсонській області – на 89,4 % менше, у Дніпропетровській – на 73,8 %, у Львівській – на 63,7 %.

Проте, незважаючи на зменшення кількості перевірених бюджетних установ і організацій у 2, 3 і навіть 4,5 рази, обсяги виявлених порушень щодо недоотримання незаконних, нецільових витрат та недостач зросли у 10 регіонах, а саме: Вінницькій, Київській, Львівській, Миколаївській, Полтавській, Тернопільській, Харківській та Черкаській областях і м. Києві.

За аналізовані роки найвищий обсяг виявлених порушень щодо недоотримання фінансових ресурсів був у Рівненській області і збільшився більше ніж у 24 рази, а у Миколаївській області при більш ніж у 2 рази зменшенні кількості перевірених установ та організацій органами ДАСУ, обсяг виявлених фінансових порушень, що призвели до незаконних, нецільових витрат та недостач, зріс у більш ніж у 4,5 рази. У Харківській області обсяг виявлених порушень щодо недоотримання фінансових ресурсів, за аналізовані роки, збільшився у 1,7 рази, а обсяг виявлених фінансових порушень, що призвели до незаконних, нецільових витрат та недостач, більш ніж у 2 рази. У м. Києві обсяг виявлених порушень щодо недоотримання фінансових ресурсів зріс у 3,5 рази. В той час, як у Волинській області, при втричі меншій кількості перевірених установ та організацій органами ДАСУ, обсяг виявлених порушень щодо недоотримання фінансових ресурсів зменшився у 15 разів.

На рис. 2.1 представлені суми фінансових порушень, що призвели до втрат, виявлені у 2016 р. міжрегіональними територіальними органами та управліннями в областях. Найвищою сума неоотриманих фінансових ресурсів була у Запорізькій області і склала 360658,83 млн. грн., а найнижчою у Чернівецькій області – 2553,95 млн. грн. Щодо фінансових порушень, що призвели до незаконних, нецільових витрат та недостач ресурсів, то у Київській області – 118492,78 млн. грн. і Харківській області – 96012,61 млн. грн. вони

були найвищими, а у Закарпатській – 11653, 24 млн. грн. та Рівненській області - 12325,88 млн. грн. - вони є найнижчими.

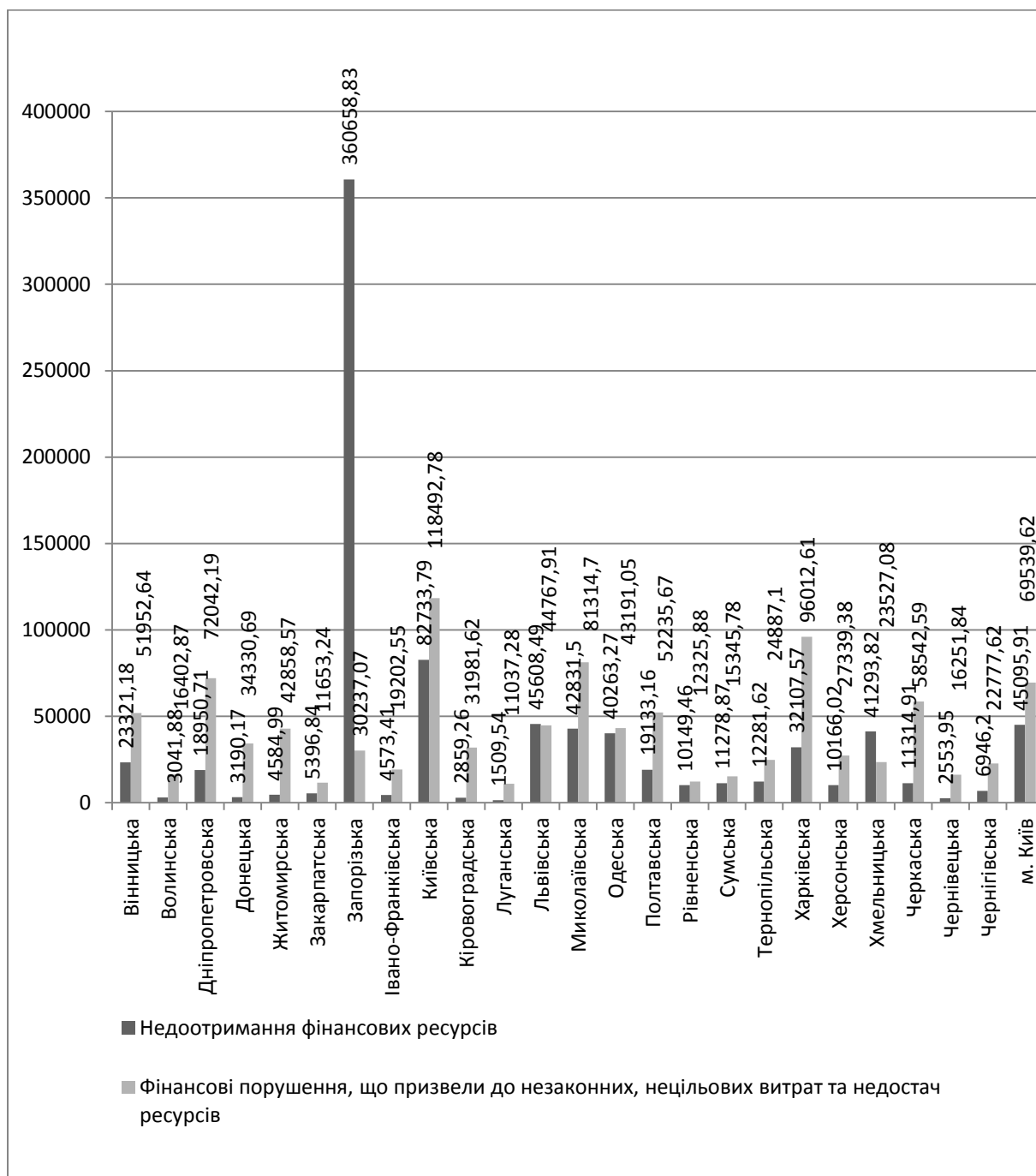


Рис. 2.1. Суми фінансових порушень, що призвели до втрат, виявлені у 2016 році міжрегіональними територіальними органами та управліннями в областях

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ

Аналіз кількості підприємств, установ та організацій, в яких виявлено фінансові порушення від загальної кількості охоплених контролем протягом 2016 р. у Луганській, Рівненській, Чернігівській областях був найвищим і склав 97 %, тоді як у Миколаївській області і м. Києві даний показник був найнижчим – 80 % (рис. 2.2).

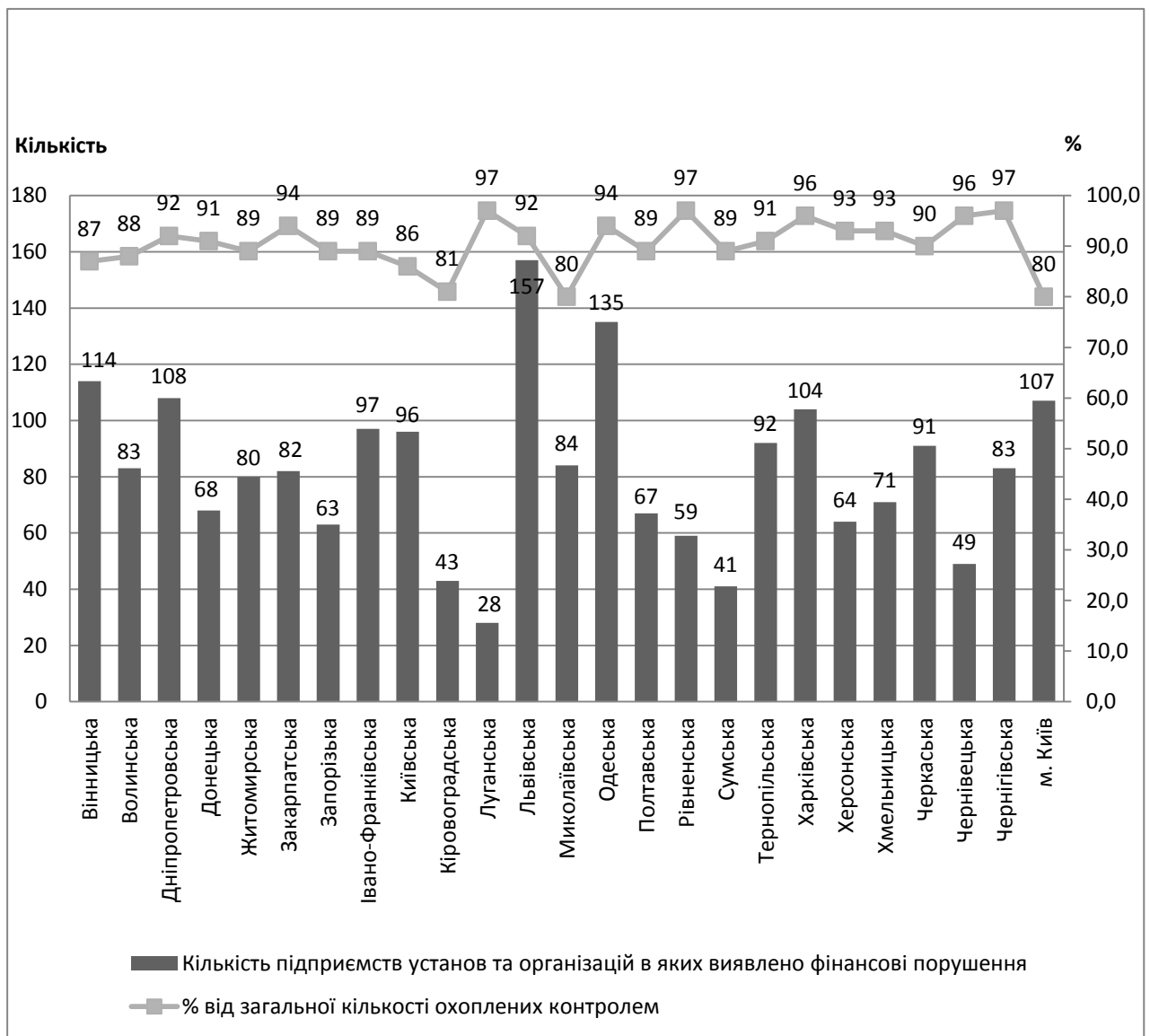


Рис. 2.2. Кількість об'єктів контролю, на яких протягом 2016 р. міжрегіональними територіальними органами ДАСУ та управліннями в областях встановлено порушення фінансово-господарської дисципліни

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ

Тому пропонуємо детальніше розглянути діяльність Західного офісу ДАСУ. Дані про виявлені результати роботи Західного офісу ДАСУ протягом 2012-2016 рр., представлені у табл. 2.1, доводять, що з перевірених протягом 2016 року 171 об'єкту різних форм власності незаконні, нецільові витрати, а також недостачі коштів і матеріальних цінностей виявлено на 144 підприємствах, в установах і організаціях на загальну суму майже 44,8 млн. грн., у тому числі бюджетних ресурсів – на 28,1 млн. грн. Кількість установ і організацій, у яких незаконно проведені витрати, недостачі коштів і матеріальних цінностей у 2016 р. зменшилась майже в 3,5 рази і, відповідно, відбулось зменшення їх суми на 73,7 млн. грн. порівняно з 2012 р.

Таблиця 2. 1

Динаміка результатів роботи Західного офісу ДАСУ у 2012 – 2016 р.р.

Дані про виявлені результати роботи ДАСУ у Львівській обл.	Виявлено				
	2012 рік	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік
1. Незаконні і не за цільовим призначенням проведені витрати, недостачі (розкрадання) коштів і матеріальних цінностей					
- кількість підприємств, установ і організацій	500	332	260	226	144
- на суму	118509,3	149787,7	59994,2	78114,8	44767,9
в тому числі бюджетних ресурсів	89754,2	40438,1	41112,5	50597,0	28101,0
з них державного бюджету	72487,6	11520,9	27551,1	32147,6	10532,5
2. В тому числі недостачі (розкрадання) коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах					
- кількість установ і організацій	31	37	17	23	3
- на суму	2386,7	376,1	796,3	707,7	36,3
3. Недоотримано фінансових ресурсів					
в тому числі бюджетом	20078,6	18369	17356,9	9510,7	26657,6

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ.

Кількість бюджетних установ, у яких виявлені недостачі коштів і матеріальних цінностей, відповідно, зменшилась більш ніж у 10 разів, за винятком 2013 р., коли кількість бюджетних установ збільшилась на 7 одиниць. У тому році спостерігалось найбільше, відносно аналізованого періоду, недоотримання фінансових ресурсів – на 189 121 тис. грн. У 2016 р. сума недоотриманих фінансових ресурсів на 15 341,6 тис. грн. більша, ніж у 2012 р. Крім того, виявлено недоотримані бюджетами всіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами всіх форм власності фінансові ресурси на загальну суму майже 45,6 млн. грн., у тому числі бюджетами – на майже 26,7 млн. грн.

Дослідження загальних відомостей Західного офісу ДАСУ про стан усунення фінансових порушень протягом 2012-2016 рр. наведені у табл. 2.2

Таблиця 2. 2

Загальні відомості Західного офісу ДАСУ про стан усунення фінансових порушень у 2012-2016 рр.

Показники	Усунуто				
	2012 рік	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік
1. Незаконні і не за цільовим призначенням проведені витрати, недостачі (розкрадання) коштів і матеріальних цінностей					
- на суму	39536,2	64742,4	47138,3	42800,9	20832,7
в тому числі бюджетних ресурсів	24834,5	19681,6	37725	32198,0	15857,1
з них державного бюджету	15645,2	7266,4	25353,7	18960,7	8450,5
2. В тому числі недостачі коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах					
- на суму	2384,9	181	114,1	791,9	6,4
3. Недоотримано фінансових ресурсів					
в тому числі бюджетом	13996,2	6017,7	4689,5	7650,3	20940,4

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ.

Дані таблиці, а саме незаконні і не за цільовим призначенням проведені витрати, недостачі коштів і матеріальних цінностей свідчать про їх зменшення. У 2016 р. відбулось їх зменшення на 8977, 4 тис. грн., порівняно з 2012 р., але усунення показників по недоотриманню фінансових ресурсів у 2016 р. збільшилося на 3783, 8 тис. грн., у порівнянні з 2012 р. Тобто, у 2016 р. забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач на 20,8 млн. грн. та додаткове надходження фінансових ресурсів до бюджетних установ, організацій і підприємств на загальну суму 24,6 млн. грн.

Приведені загальні дані, у табл. 2. 3, вжитих заходів за результатами роботи Західного офісу ДАСУ.

Таблиця 2. 3

**Динаміка вжитих заходів за результатами роботи Західного офісу
ДАСУ за 2012-2016 р.р.**

Показники:	2012	2013	2014	2015	2016
1. Кількість досудових розслідувань, розпочатих за матеріалами ревізій і перевірок	51	125	81	87	25
2. Передано ревізійних матеріалів на розгляд правоохоронним органам (кількість)	131	130	128	118	66
3.1. Притягнуто до адміністративної відповідальності (ст. 164-2, 166-6 КУпАП)	1274	1040	740	578	335
3.2. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 164-12 КУпАП)	29	14	8	2	2
3.3. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 164-14 КУпАП)	11	9	14	3	4
- загальна сума накладених адміністративних штрафів, тис. грн	332,7	285,7	291,3	135,3	113,2
4.Притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності	375	447	149	142	38
В тому числі звільнено із займаних посад	83	136	16	5	1

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ.

Зокрема з метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни до правоохоронних органів у 2016 році передано 66 ревізійних матеріалів. За порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто 341 посадову особу. Загальна сума накладених адміністративних стягнень склала 113,2 тис. грн., з урахуванням попередніх періодів фактично сплачено 77,7 тис. грн. За результатами проведених контрольних заходів застосовано фінансові санкції до порушників фінансово-бюджетної дисципліни: в 85 випадках зупинено операції з бюджетними коштами та 9 розпорядникам зменшено бюджетні призначення/асигнування на суму майже 2,0 млн. грн.

До дисциплінарної та матеріальної відповідальності в звітному періоді притягнуто 38 посадових осіб, з яких 1 звільнено із займаної посади.

За результатами ревізій, якими виявлені порушення чинного законодавства, прийнято 80 постанов, рішень та наказів.

Серед порушень фінансово-бюджетної дисципліни у 2016 році найбільш поширеними були: порушення законодавства з оплати праці, при нарахуванні та сплаті єдиного соціального внеску, незаконні виплати компенсацій, допомог; здійснення за рахунок коштів державного бюджету видатків, які повинні фінансуватись з місцевого бюджету; безпідставне покриття витрат сторонніх юридичних, фізичних осіб, або покриття за рахунок коштів загального фонду кошторису витрат спеціального фонду; незаконне відчуження майна; нецільове використання бюджетних коштів.

Однак наведені дані не можна вважати достатньо об'єктивними внаслідок недосконалості порядку планування контрольної діяльності. Значний обсяг фінансово-бюджетних операцій не підпадає протягом тривалого часу під інспектування чи державний фінансовий аудит, що створює сприятливі умови для вчинення фінансових порушень. Цю проблему слід вирішувати шляхом вдосконалення порядку проведення державних фінансових аудитів та інспектування, зосередивши контрольну діяльність на державних фінансових ресурсах.

Зважаючи на зазначене, пропонуємо розглянути взаємовідносини Державного бюджету України з місцевими бюджетами та використання бюджетних коштів на соціально-економічний розвиток територій. Зокрема, за результатами аудиту формування та використання міжбюджетних трансфертів з Державного бюджету України місцевим бюджетам Харківської області, встановлено, що перші результати бюджетної децентралізації на прикладі Харківської області дали змогу забезпечити збільшення ресурсу місцевих бюджетів області, змінити структуру їх видатків. Одержані з державного бюджету трансферти, а це 95 % від їх загального обсягу, у 2015 – 2016 рр. забезпечили функціонування установ з надання громадянам послуг у сфері освіти, охорони здоров'я, соціального захисту населення.

Водночас взятий курс на бюджетну децентралізацію не підкріплений відповідними законодавчими актами: за місцевими бюджетами не закріплено достатнього обсягу фінансового ресурсу відповідно до переданих повноважень держави, не затверджено стандартів і нормативів визначення обсягів трансфертів, відсутній чіткий розподіл повноважень та відповідальності на різних рівнях. Як наслідок, місцеві бюджети мають високий рівень залежності від трансфертів з державного бюджету.

У 2015 р. порівняно з 2014 р. доходи місцевих бюджетів Харківської області зросли на 30.6 % (з 14,1 до 18,4 млрд. грн.). Загалом обсяг трансфертів з державного бюджету у 2015 р. порівняно з 2014 р. збільшився на 3 млрд. грн., а планові показники 2016 р. на 1 млрд. грн. більше, ніж у 2015 р. Найбільш залежними від трансфертів, що мають цільовий характер і рішення про визначення обсягів яких приймаються центральними органами виконавчої влади, були обласний і районні бюджети (стан централізації видатків 66-79 %).

Аудит ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на придбання нових трамвайних вагонів вітчизняного виробництва для комунального електротранспорту засвідчив, що Міністерством інфраструктури України та органами місцевого самоврядування

міст Києва, Львова і Маріуполя не забезпечено повною мірою результативного використання субвенції.

Зокрема, із виділених у 2015 р. 100 млн. грн. субвенції міським бюджетам міст Києва, Львова, Маріуполя і Одеси 38,9 млн. грн. використано на придбання трамвайних вагонів, які за окремими технічними характеристиками не відповідали вимогам щодо пристосованості для перевезення осіб з обмеженими фізичними можливостями, маломобільних груп населення, а 41,7 млн. грн. спрямовано у грудні 2015 р. в дебіторську заборгованість, яка станом на 01.08.2016 р. не була погашена.

Головними причинами нерезультативного використання у 2015 р. частини коштів субвенції були розподіл на центральному рівні обсягів субвенції між міськими бюджетами в серпні 2015 р., відкриття асигнувань і перерахування їм коштів лише в листопаді 2015 р., а також неузгодженість у порядку та умовах надання субвенції положень із питань здійснення попередньої оплати.

Результати аудиту ефективності і використання у 2015 р. коштів державного бюджету, спрямованих місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, капітальний ремонт об'єктів інфраструктури окремих територій, засвідчили, що Мінфіну, Мінрегіону, низці обласних та місцевих державних адміністрацій не вдалося повною мірою забезпечити у 2015 р. виконання планових показників та ефективного використання коштів державного бюджету за трьома бюджетними програмами в сумі 3,5 млрд. грн., спрямованих місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, капітальний ремонт об'єктів інфраструктури окремих територій. Не досягнуто цілей Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 385, у частині підвищення рівня конкурентоспроможності регіонів, формування «точок зростання», усунення регіональних диспропорцій у доступі населення до базових соціальних, комунальних та інших послуг.

У більшості регіонів протягом 2015 р. продовжувалася практика розпорощення коштів державного фонду регіонального розвитку на

фінансування значної кількості недорогих робіт. З 763 об'єктів будівництва, реконструкції та капітального ремонту, що фінансувалися за рахунок коштів даного фонду, 356 об'єктів (47 %) передбачили фінансування в обсязі менше 1 млн. грн., з них 18 об'єктів – в обсязі менше 100 тис. грн.

Із відкритих у 2015 р. за коштами Фонду асигнувань у сумі 2 млрд. 889,7 млн. грн. освоєно 2 млрд. 377 млн. грн. (рівень виконання бюджетної програми – 82 %), а із виділених місцевим бюджетам за рахунок державних капітальних вкладень 504, 7 млн. грн. субвенцій на соціально-економічний розвиток окремих територій використано 457,1 млн. грн. (рівень виконання бюджетної програми – 91 %).

Неналежне управління коштами Фонду та Субвенції розвитку їх розпорядниками на місцях призвело до неосвоєння коштів і повернення до державного бюджету в кінці 2015 р. загалом 560,2 млн. грн. як невикористаних. У Дніпропетровській, Луганській, Львівській, Миколаївській, Полтавській, Чернівецькій і Чернігівській областях (де проводився аудит) у 2015 р. не виконано у запланованих обсягах робіт і не введено в експлуатацію 214 пускових об'єктів (71 % запланованих), через що не досягнуто очікуваного соціально-економічного ефекту.

Бюджетна програма «Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на відновлення (будівництво, капітальний ремонт, реконструкцію) інфраструктури у Донецькій та Луганській областях» у частині видатків по Луганській області на підконтрольних українській владі територіях у 2015 р. виконана на 80 % (із 145,8 млн. грн. відкритих асигнувань освоєно 117,1 млн. грн., решту 28,7 млн. грн. як невикористані повернено до державного бюджету). Внаслідок допущених недоліків роботи виконано частково та в експлуатацію не введено 140 об'єктів, визначених у 2015 р. пусковими.

За результатами аудиту також встановлено, що розпорядниками коштів державного бюджету на місцях з порушеннями законодавствами використано 78, 4 млн. грн. (з них на оплату невиконаних робіт – 19,1 млн. грн.) та неефективно – 148,9 млн. грн. Крім того, встановлено інші порушення

бюджетного законодавства (зокрема, невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності даним бухгалтерського обліку, інші процедурні порушення бюджетного законодавства) загалом у сумі 62, 3 млн. грн.

Крім того, у 2016 році за власною ініціативою проведено державний фінансовий аудит ефективності використання коштів обласного бюджету Львівської області на здійснення енергозберігаючих заходів для бюджетної сфери.

Проведеним державним фінансовим аудитом встановлено, що на реалізацію програми енергозбереження в бюджетній сфері з обласного бюджету протягом 2013 – 2014 рр. заплановано спрямувати 9955,0 тис. грн., із яких фактично використано 7547,7 тис. грн., або 75,8 % до запланованого. При передбаченому обласному бюджеті на 2015 рік в обсязі фінансування 15 000 тис. грн. фактично затверджено 2684,0 тис. грн., однак за 9 місяців 2015 року видатки на виконання заходів програми не фінансувались.

Результати державного фінансового аудиту засвідчили, що із 7,5 млн. грн. коштів використано на впровадження енергозберігаючих заходів лише 2,3 млн. грн., а 69,3 % витрачено неефективно. Недоліки допущені при розробці програми «Енергозбереження бюджетної сфери Львівщини на 2010-2015 рр.» в частині визначення джерел і термінів її фінансування в розрізі років, чіткості завдань. Відсутність звітності щодо виконання програми не дозволяє оцінити ефект від її реалізації та призводить до невиконання запланованих цілей.

В умовах, запропонованої і урядом України, і ДАСУ «жорсткої» економії природного газу, і як наслідок енергозбереження, нами проведений аналіз структури видатків на оплату теплової енергії місцевих бюджетів на регіональному рівні. В структурі видатків загального фонду на утримання загальноосвітніх шкіл, в середньому, основну частку займають видатки на оплату праці з нарахуваннями – 86 %, комунальні послуги та енергоносії – 11%, продукти харчування – 2,4 %, придбання товарів і послуг – 0,4 % та капітальні видатки – 0,2 %. Зокрема вагому частку у структурі видатків загального фонду

місцевих бюджетів становлять видатки на оплату комунальних послуг і енергоносіїв, з них найбільшу частку становить оплата теплової енергії.

Для прикладу, витрати бюджетної установи на оплату теплової енергії за опалювальний сезон, яка має власну котельню, в середньому, у 2,5 рази менше, аніж аналогічної за площею організації до якої опалення подається централізовано. Враховуючи велику кількість бюджетних установ й організацій і їх поступовий перехід на опалювання власними котельнями, через 2-3 роки дасть значну економію бюджетних коштів. Подібна ситуація є в закладах і медицини, і культури, і освіти. Взагалюм економія коштів внаслідок переходу на опалювання власними котельнями є очевидною.

Аналіз контролю за використанням коштів місцевих бюджетів свідчить про наявність резервів для збільшення доходів, використання яких дозволить зміцнити матеріальну та фінансову основу територіальних громад міста.

Державний фінансовий аудит має охоплювати всі сфери використання місцевих бюджетних коштів. Що стосується культурної галузі, то очевидним є неефективне функціонування народного дому і бібліотек, особливо у сільській місцевості, що пояснюється тимчасовою ситуацією в державі: війна з Росією, зниження соціальних витрат і вимушений пошук населенням України джерел до матеріального виживання та інші.

Україна має одну з найгустіших бібліотечних мереж у світі (додаток Е). Для прикладу, у Чехії на 10,5 млн. осіб працює 5 360 бібліотек. У Німеччині на 90 млн. осіб – 13 500 бібліотек. Тоді як, в Україні на 42,6 млн. осіб працює 40 тис. бібліотек (більшість з них – це найвищий показник у світі).

На нашу думку, оптимізація мережі бібліотек і народних домів є неминучою, особливо в умовах створення об'єднаних територіальних громад. Варто розглянути перспективу переведення бібліотек на електронне обслуговування зі збереженням цінних бібліотечних фондів. Краще мати одну велику бібліотеку на громаду з 25 тис. чол., ніж 15 неповноцінних.

Аналіз напрямів використання місцевих бюджетних коштів свідчить про їх неефективне використання, і, як результат, наявність резервів наповнення дохідної частини місцевого бюджету.

Отже, наведені дані щодо структури порушень, виявлених основними органами ДФК України, свідчить не тільки про потребу в удосконаленні діючого ДФК, а й про необхідність використання контролюючими органами аудиту ефективності та посилення контролю над використанням коштів місцевих бюджетів. При цьому, ДВФК повинен забезпечувати належне законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре управління державними фінансами.

2.3. Оцінка результатів державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів в Україні

Важливим аспектом у формуванні ефективного механізму ДФК України є проведення аналізу його стану та результатів з позиції дотримання фінансово-бюджетної дисципліни, раціонального використання бюджетних коштів, задоволення соціальних потреб населення та повноцінного виконання функцій держави.

З метою виявлення основних тенденцій щодо функціонування механізму ДАСУ, аналіз його стану та результативності пропонуємо здійснювати за такими напрямками [44, с. 227]:

- аналіз кількості бюджетних установ та кількості бюджетних установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення органами ДАСУ;
- аналіз використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів і динаміки виявлених контролюючими органами правопорушень;
- аналіз структури виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів;
- аналіз частки установ та організацій, в яких виявлено незаконне та нецільове використання коштів місцевих бюджетів у розрізі регіонів;

- пошук резервів для збільшення доходів, використання яких дозволить зміцнити матеріальну та фінансову основу територіальних громад.

Проаналізувавши кількість перевірених бюджетних установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення, наведену на рис. 2.3., можна аргументувати, що спостерігається тенденція до зменшення загальної величини перевірених установ і організацій органами ДАСУ (від 12473 установ у 2011 р. до 2361 – у 2016 р., тобто відбулось зменшення більше ніж у 5 разів). Протягом усіх аналізованих років відбувалось зменшення кількості перевірених установ, але найбільш стрімке відбулось у 2015, 2016 роках.

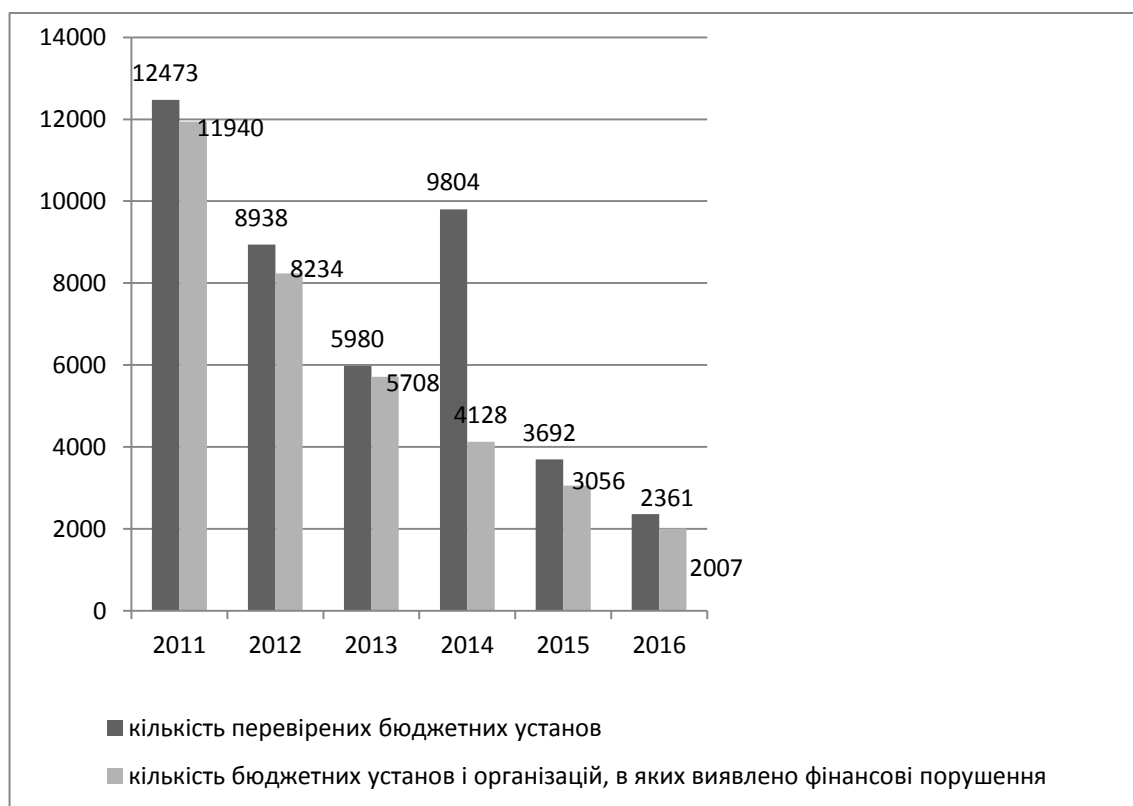


Рис. 2.3. Кількість перевірених бюджетних установ органами ДАСУ за 2011-2016 рр.

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ.

Діяльність територіальних підрозділів ДАСУ протягом 2015 року здійснювалася в контексті визначених ДАСУ завдань і була спрямована на забезпечення належного рівня фінансової дисципліни в регіонах, ефективного і цільового використання державних і комунальних ресурсів, дотримання

суб'єктами економічної діяльності вимог норм законодавства, яке регулює фінансові, в тому числі бюджетні та майнові відносини.

Згідно із наведеною динамікою, зменшення кількості перевірених об'єктів і зменшення кількості виявлених незаконних і нецільових витрат, нестач грошових коштів, порушень не свідчить про покращення фінансової дисципліни. Адже, частка порушників у загальній кількості перевірених підприємств, установ, організацій є дуже високою, так у 2011 році вона досягла 95,7 %, а у 2016 році – 85 %, а найнижчою частка порушників була у 2014 році – 42,1 %. Наведена динаміка обсягів виявлених фінансових порушень, незаконних та нецільових витрат державних ресурсів і нестач у 2011- 2016 рр. у табл. 2.4 свідчить, що за аналізований період обсяг виявлених ДАСУ фінансових правопорушень зменшився на 2574,11 млн. грн., тобто майже у 3 рази. Значний «стрибок» збільшення обсягу виявлених правопорушень спостерігається у 2014 р., величина якого склала 4424,43 млн. грн., що на 2011,29 млн. грн. (83,35 %) більше ніж у 2013 році. Проте, як уже зазначено нами, зменшення фінансових правопорушень здійснювалось не на основі покращення фінансової дисципліни, а на істотному зменшенні кількості перевірених установ.

Таблиця 2.4

Динаміка обсягів виявлених фінансових порушень, нецільових та незаконних витрат державних ресурсів і нестач у 2011- 2016 рр.

Види витрат	Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Нецільові витрати	261,17	112,39	128,69	160,54	82,15	163,4
Незаконні витрати	3024,1	2486,3	2068	3888,1	2737,2	1071
Недостачі	603,27	315,15	216,46	301,57	260,63	80,1
Всього порушень	3888,6	2914,3	2413,1	4424,4	3080,1	1314,5

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ.

Не дивлячись на зменшення кількості перевірених установ, фінансова дисципліна не покращувалася, про що свідчить динаміка структури виявлених фінансових порушень, незаконних та нецільових витрат державних ресурсів і недостач у 2011- 2016 рр., представлених на рис. 2.4.

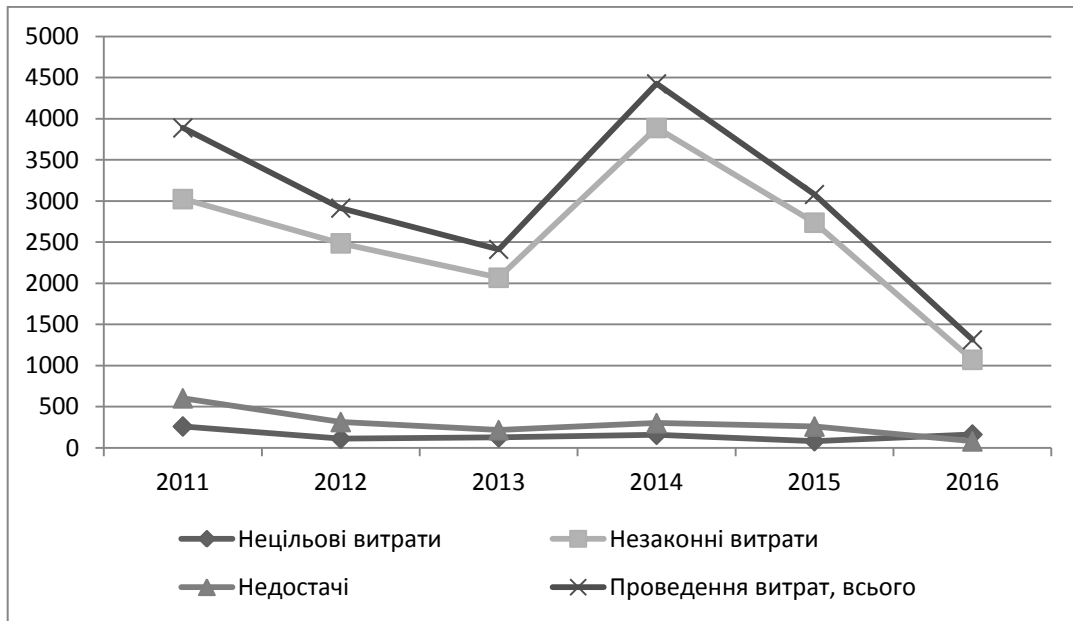


Рис. 2.4. Динаміка структури виявлених фінансових порушень, незаконних та нецільових витрат державних ресурсів і недостач у 2011-2016 рр., млн. грн.

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ

Аналіз даних рис. 2.4 відображає тенденцію до зменшення кількості правопорушень незаконних витрат державних ресурсів (у 2016 р. порівняно з 2011 р. кількість злочинів зменшилася на 1953,15 млн. грн.), обсяг яких у 2016 р. склав 1070,98 млн. грн. За винятком 2014 р., коли обсяг кількості правопорушень незаконних витрат збільшився на 863,96 млн. грн. у порівнянні з 2011 р., і на 2817,11 млн. грн. порівняно з 2016 р. Проте спостерігається зменшення обсягів правопорушень, пов'язаних з недостачами та нецільовими витратами державних ресурсів протягом усіх аналізованих років. Протягом 2011-2016 рр. обсяг недостач зменшився на 523,17 млн. грн., і в 2016 р. цей показник становив 80,1 млн. грн., що майже на 86,7 % менше, ніж у 2011 р. Мали місце правопорушення, пов'язані з нецільовим використанням

бюджетних коштів, коли їх обсяг з 2011 р. по 2016 р. зменшився на 97,77 млн. грн., а в 2016 р. становив 163,4 млн. грн., що майже на 37,44 % менше, ніж у 2011р., але на 98,9 % більше ніж у 2015 р.

Аналіз структури виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів наведено у табл. 2.5. Наведені дані дозволяють зробити висновок, що динаміка виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів має тенденцію до зменшення. Так у 2016 р. було виявлено фінансових порушень, які призвели до втрати коштів місцевих бюджетів на суму 511,51 млн. грн., що майже у 2,5 рази менше ніж у 2011 р. Це може свідчити про підвищення ефективності державного фінансового контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів. Зменшення фінансових порушень у 2016 р. відбулося за рахунок зменшення зафіксованих фінансових порушень місцевими бюджетами з 625,66 млн. грн. у 2011 р. до 190,5 млн. грн. у 2016 р., тобто відбулось зменшення більше ніж у 3 рази. Також зменшилася сума незаконних витрат з 460,66 млн. грн. до 274,46 млн. грн. за аналізований період, що більше ніж у 1,5 рази менше.

Таблиця 2.5

**Аналіз структури виявлених порушень у використанні коштів
місцевих бюджетів, у 2012-2016 рр. %**

Показники	Роки									
	2012		2013		2014		2015		2016	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Недоотри- мано фін. ресурсів	167,95	32	363,84	38,8	190,16	33,5	404,76	55,39	190,5	37,24
Незаконне	293,28	55,8	466,69	49,8	315,37	55,5	277,02	37,91	274,46	53,66
Нецільове	63,34	12,1	106,21	11,3	62,1	10,9	47,66	6,52	46,42	9,07
Недостачі	0,145	0,1	0,099	0,1	0,037	0,1	1,32	0,18	0,13	0,03
Всього	524,72	100	936,8	100	567,69	100	730,8	100	511,51	100

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ [додаток В].

Аналізуючи моніторинг виконання місцевих бюджетів за даними Державної казначейської служби України (табл. 2.6) за 2016 р., то з 346241,6 млн. грн. виконання місцевих бюджетів 14,77 % коштів місцевих бюджетів було втрачено внаслідок фінансових порушень, тобто на суму 511,5 млн. грн. і хоча сума виявлених порушень зменшилась у 2016 р. майже у 2,5 рази у порівнянні з 2011 р., проте відсоток порушень є досить значний.

Зменшення фінансових правопорушень майже у всіх аналізованих роках на фоні зменшення кількості перевірених бюджетних установ свідчить не тільки про необхідність посилення контролю, а також вказує на те, що функціонування механізму ДФК є неефективним і неідеальним, що сприяє подальшому скоєнню фінансових порушень при використанні бюджетних коштів.

Таблиця 2.6

Динаміку структури фінансових порушень в частині використання коштів місцевих бюджетів за 2011- 2016 рр.

Показник	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Використання коштів місцевих бюджетів, млн. грн.	178070,5	221232,8	218236,1	223496,7	276925,2	346241,6
Фінансові порушення, що призвели до втрат державних ресурсів, млн. грн.	1228,79	524,72	936,84	567,69	730,8	511,5
Питома вага фінансових порушень, %	69,01	23,72	42,93	25,40	26,39	14,77

Джерело: розроблено автором на основі даних ДКСУ

Велика частка порушників у загальній кількості перевірених установ свідчить не тільки про необхідність посилення контролю, а також вказує на те, що економічний механізм господарювання є недосконалим, що зумовлює

скоєння правопорушень. Зокрема, на рис. 2.5 наведено структуру фінансових порушень в загальній сумі виконання місцевих бюджетів. Найбільша питома вага виявлених порушень при використанні коштів місцевих бюджетів була виявлена у 2011 році і склала 69,01% від загальної суми виконання місцевих бюджетів (178070,5 млн. грн.), а найменша у 2012 році 23,72% (221232,8 млн. грн.). У 2016 році з 346241,6 млн. грн. виконання місцевих бюджетів за видатками, було виявлено порушень на суму 511,5 млн. грн. (14,77%), що призвели до втрати коштів місцевих бюджетів.

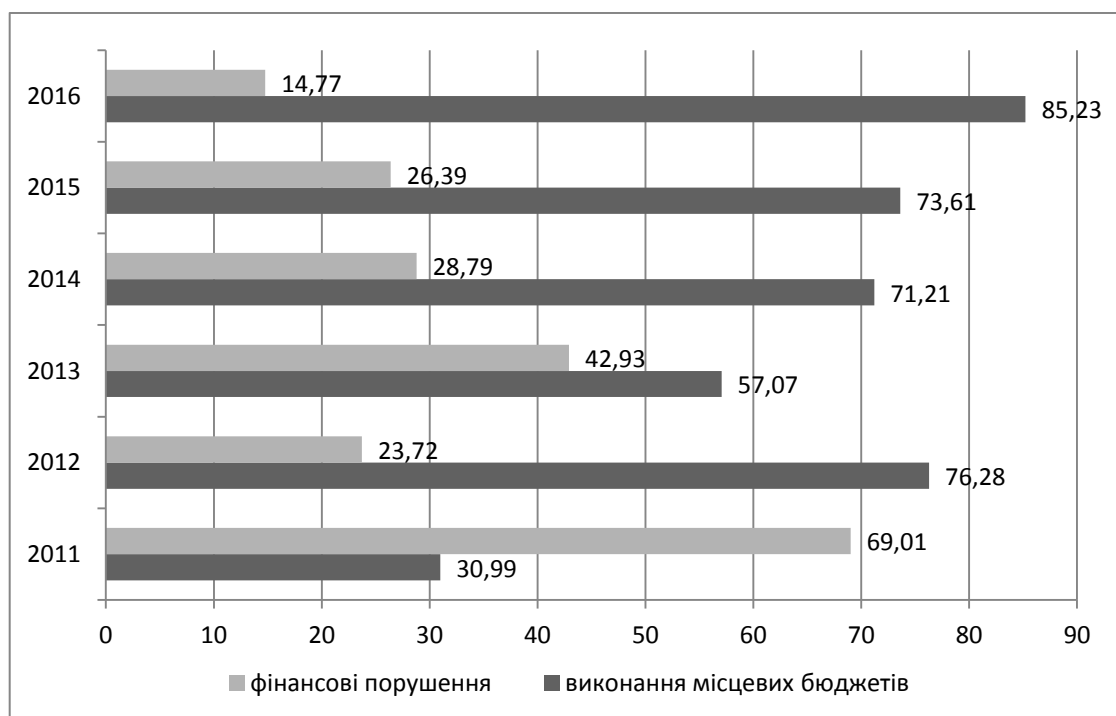


Рис. 2.5. Динаміка структури фінансових порушень в загальній сумі виконання місцевих бюджетів у 2011-2016 рр., %

Джерело: розроблено автором на основі Бюджетного моніторингу [Додаток В].

Динаміка видатків місцевих бюджетів (без урахування коштів, що передаються з місцевих бюджетів до державного бюджету) за 2011 – 2016 рр. наведена у табл. 2.7, свідчить про невиконання планів затвердженими місцевими радами в середньому на 6 %, за винятком 2015 р., коли цей показник

сягнув 15,6 %. Перевиконання розрахункових показників, Мінфіну відбувається майже у всі аналізовані роки, лише у 2014 р. було недовиконання плану на 4,9 % (11409,2 млн. грн. від показників, розрахованих Мінфіном та на 29947,5 млн. грн. від показників затверджених місцевими радами). У 2013 році, навпаки, відбулося значне перевиконання прогнозованих і затверджених показників видатків місцевих бюджетів майже у 2 рази, і відповідно, за результатами перевірок органами Держаудитслужби, у цьому році виявлено фінансових порушень на суму 936,84 млн. грн., що склало 42,93 % від загальної суми виконання місцевих бюджетів за видатками.

Таблиця 2.7

Динаміка видатків місцевих бюджетів (без урахування коштів, що передаються з місцевих бюджетів до державного бюджету) за 2011– 2016 рр.

Роки	Фактичні дані попереднього року	Дані показники Мінфіну	Затверджено місцевими радами	Фактичні дані звітного року	Виконання розрахункових показників МФУ, %	Виконання планів затверджених місцевими радами, %
2011	80515,8	163532,8	186613,2	178070,5	108,9	96,4
2012	178070,5	193702,7	234508,9	221232,8	114,2	95,4
2013	100813,8	103141,4	112483,4	218236,1	109,1	94,3
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
2016	175771,8		371710,3	346241,6		93,1

Джерело: розроблено автором на основі Бюджетного моніторингу за 2011-2016 рр. [23, с. 80].

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

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;
- визначають, чи існувала можливість спрямування видатків спеціального фонду бюджету на покриття зобов'язань, взятих за загальними фондом бюджету, чи здійснювали таке спрямування;
- досліджують причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та аналізують напрями їх використання у наступному бюджетному році;
- аналізують стан дебіторської та кредиторської заборгованості 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;

- аналізують доцільність надання коштів на кредитування підприємницької діяльності та інші непершочергові видатки;
- досліджують інші питання, що впливають на ефективність використання бюджетних коштів.

Так, причинами бюджетних порушень є диспропорції, що виникають між доведеними прогностичними показниками Мінфіну і показниками місцевих фінансових органів, зокрема вже на стадії поанування бюджетних показників виникають проблеми. Розбіжності у розрахунках прогностичних показників доведених Міністерством фінансів України та місцевих фінансових органів щодо видатків місцевих бюджетів виникають щорічно.

Тому ДАСУ, ДКСУ,ДФСУ та іншими фінансовими органами у сфері фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів як на регіональному, так і на центральному рівнях здійснюється аналіз виконання прогностичних показників видатків місцевих бюджетів (без урахування коштів, що передаються з місцевих бюджетів до державного бюджету). Аналіз дає змогу своєчасно відкорегувувати допущені при плануванні бюджету похибки поточного бюджету та закладати реальну базу для бюджету наступного періоду.

ДАСУ здійснюється системний контроль за усуненням виявлених контрольними заходами недоліків і порушень та повнотою виконання цих вимог. Так, у 2015 році до правоохоронних органів передано майже 2,0 тис. ревізійних матеріалів. За результатами розгляду матеріалів контрольних заходів протягом звітного року розпочато понад 1 тис. досудових розслідувань. При цьому слід зазначити, що відсоток кількості розпочатих досудових розслідувань до кількості переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій становить майже 54 %.

Завдяки вжитим заходам протягом 2015 року ДАСУ та її територіальні органи забезпечили відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на

загальну суму майже 753,0 млн. грн. Так, до бюджетів, бюджетних установ і організацій та підприємств надійшло понад 203,8 млн. грн., а також забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач ресурсів на загальну суму понад 549,1 млн. грн.

За допущені порушення законодавства з фінансових питань до адміністративної відповідальності в регіонах притягнуто майже 10,2 тис. осіб. Правоохоронним органам передано матеріали за результатами майже 1,9 тис. контрольних заходів.

За результатами розгляду зазначених інформацій місцевими органами виконавчої влади та самоврядування, підприємствами, установами і організаціями прийнято майже 3,1 тис. управлінських рішень. Зазначеними документами до дисциплінарної та матеріальної відповідальності притягнуто майже 2,9 тис. осіб, в тому числі 265 осіб звільнено із займаних посад.

Задля спонукання об'єктів контролю до виконання вимог щодо відшкодування виявлених втрат фінансових та матеріальних ресурсів, органами Держаудит служби 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 ДАСУ подано майже 3,5 тис. висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій. В цілому у 2014 році 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. У 2016 році органами ДАСУ направлено понад 3,8 тис. інформацій про результати контрольних заходів, за результатами розгляду яких прийнято понад 3,1 тис. управлінських рішень.

Загалом протягом 2015 року структурними та територіальними підрозділами ДАСУ в ході ревізій та перевірок встановлено факти проведення з порушенням законодавства операцій по виділенню бюджетних коштів на суму майже 176,9 млн. грн, з якої по порушеннях з коштами державного бюджету – на 133,3 млн. грн, з коштами місцевих бюджетів – понад 43,5 млн. грн.

Завдяки вжитим заходам відшкодування порушень при виділенні бюджетних коштів протягом звітнього періоду забезпечено на рівні 20,3 %, або майже 36 млн. грн. з виявлених. Це свідчить про різке зниження фінансової дисципліни на рівні бюджетних установ та організацій. Проте навіть ця динаміка повністю не розкриває суть проблеми, оскільки, згідно з чинним законодавством, підконтрольні органам ДАСУ – це міністерства, державні фонди, бюджетні установи тощо, а на розпорядників бюджетних коштів, статусом вищих від міністерств, компетенція ДАСУ не поширюється, а це зокрема, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України, Рахункова палата України, Верховний суд України, Служба безпеки України та інші органи. Органи ДАСУ можуть здійснювати перевірки непідконтрольних об'єктів лише за їх ініціативою.

Тому пропонуємо розглянути дані звітів Рахункової палати України у частині використання коштів місцевих бюджетів. Видатки Державного бюджету в сумі 470,8 млрд. грн., або 69,8% річного плану, при середньому показнику виконання за останні 5 р. – 65,2%. План видатків загального фонду не виконано на 6,1%. Унаслідок неналежної організації бюджетного процесу його учасниками стали наявними ризики не проведення видатків у запланованих на рік обсягах за більшістю бюджетних програм.

Також встановлено, що трансферти з державного бюджету становили більше половини доходів місцевих бюджетів, отриманих за січень-вересень 2016. При цьому за рахунок субвенцій з державного бюджету, щодо яких органи місцевого самоврядування не мали права визначати напрями їх використання, проведено майже дві третини видатків місцевих бюджетів на освіту, охорону здоров'я, соціальний захист і соціальне забезпечення. Зазначене

свідчить про значну залежність виконання місцевих бюджетів від трансфертів з державного бюджету.

Зокрема, тривале узгодження учасниками бюджетного процесу проектів використання бюджетних коштів не сприяло затвердженню документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, у визначені Бюджетним кодексом України терміни. За деякими бюджетними програмами порядки використання бюджетних коштів затверджувалися наприкінці березня. До ДКСУ не надійшло 87 паспортів бюджетних програм з проведення видатків і надання кредитів, у результаті за низкою бюджетних програм заплановані на перший квартал 2015 р. видатки не проводилися.

Враховуючи, що у 2015 р. за окремими бюджетними програмами ДКСУ не відкрила асигнування для проведення видатків у запланованих обсягах, водночас деякі головні розпорядники бюджетних коштів своєчасно не розподілили і не використали направлених відкритих асигнувань, що і призвело до невиконання видатків загального фонду на 9,9 млрд. грн., або 1,8 %.

Виконання основних повноважень органами місцевого самоврядування забезпечувалося переважно за рахунок трансфертів з державного бюджету, частка яких у доходах місцевих бюджетів порівняно із січнем-березнем 2015 р. не змінилася і становила 56%, при цьому частка субвенцій, щодо яких органи місцевого самоврядування не мають права визначити напрями використання, становила 54,2% доходів місцевих бюджетів.

Унаслідок підвищення тарифів на житлово-комунальні послуги та збільшення кількості домогосподарств, які через низьку платоспроможність отримали субсидії, значно зросли видатки державного бюджету за субвенціями місцевим бюджетам на надання пільг і житлових субсидій окремим категоріям громадян. При цьому порядок надання субсидій не стимулював до економії енергоресурсів, що створювало ризики додаткових витрат державного бюджету.

Дослідження фактичного стану та результатів діяльності суб'єктів державного фінансового контролю на місцевому рівні підтвердило необхідність

проведення ефективного державного фінансового контролю, що пояснюється значними обсягами неефективного, нецільового використання бюджетних коштів внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень та порушення фінансової дисципліни, не узгодженістю дій контролюючих суб'єктів та відсутністю чіткого розмежування сфер їх діяльності. Результати аналізу державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів показали, що спостерігається тенденція до зменшення загальної величини перевірених установ і організацій органами ДАСУ.

Згідно із наведеною динамікою, зменшення кількості перевірених об'єктів і зменшення кількості виявлених незаконних і нецільових втрат, нестач грошових коштів, порушень не свідчить про покращення фінансової дисципліни. Адже, частка порушників у загальній кількості перевірених підприємств, установ, організацій є дуже високою. Велика частка порушників у загальній кількості перевірених установ свідчить не тільки про необхідність посилення контролю, а також вказує на те, що економічний механізм господарювання є недосконалим. І що сприяє скоєнню злочинів.

На основі показників, запропонованих різними науковцями у підрозділі 1.3, і даних наведених у табл. 2.5, нами проведений економічно-математичний аналіз відповідних коефіцієнтів. У свою чергу, зроблено припущення, що кожен із трьох наведених коефіцієнтів є однаково важливим для визначення ефективності ДФК, тому на основі лінійної комбінації, пропонуємо наступний коефіцієнт ефективності:

$$K_e = \frac{1}{3} K_P + \frac{1}{3} K_D + \frac{1}{3} K_{PK} \quad (2.1.)$$

де K_e – коефіцієнт ефективності ДФК; K_P – коефіцієнт результативності контролю; K_D – коефіцієнт дієвості контролю; K_{PK} – коефіцієнт реалізації контролю.

У табл. 2.8. наведені дані з динаміки обсягів перевірених, виявлених, повернених коштів, кількість подань підготовлених за підсумками контрольних заходів і кількість проведених контрольних заходів за 2012-2016 рр.

Таблиця 2.8

Динаміка обсягів перевірених, виявлених, повернених коштів і проведених контрольних заходів у 2012-2016 р.р.

Дані	Роки				
	2012	2013	2014	2015	2016
Он(обсяг виявлених порушень)	3727857,3	3689178,2	7583879,6	3870585,3	2612571,8
Оп (обсяг перевірених коштів)	481356137	672020987,6	1053232916,2	754313536,1	465390581,7
Осф (обсяг коштів, повернених до бюджету по контрольних заходах (КЗ))	1927480,5	1474001,7	990262,8	752977,7	611508,9
Кп (кількість подань, підготовлених за підсумками КЗ)	2659	2613	2182	1952	1451
Кк (кількість проведених КЗ)	9500	6460	23802	4002	2668

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ.

Оскільки, припускаємо, що чим коефіцієнт результативності ближчий до нуля, тим меншим є обсяг фінансових порушень, тим ефективніше проведенийДФК. Тоді, із табл. 2.9 впливає, що у 2013 і 2015 роках коефіцієнти

результативності є найефективнішими протягом аналізованих років. Але одночасно, якщо не має виявленого обсягу фінансових порушень протягом року, то громадяни не сприймуть цей контроль, як ефективно проведений.

У табл. 2.9 здійснено економічно-математичний розрахунок показників ефективності ДФК.

Таблиця 2.9

Економічно-математичний розрахунок показників ефективності ДФК

Коефіцієнти	2012	2013	2014	2015	2016
$KP = O_H / O_P$	0,008	0,005	0,007	0,005	0,006
$KDK = O_{сф} / O_P$	0,004	0,002	0,001	0,001	0,001
$KPK = K_P / K_K$	0,28	0,4	0,09	0,49	0,54
$K_e = \frac{1}{3} KP + \frac{1}{3} KD + \frac{1}{3} KPK$	0,094	0,133	0,0323	0,1623	0,1823

Джерело: розроблено автором

Коефіцієнт дієвості, навпаки, є вищим коли він ближчий до одиниці. Хоча, на нашу думку, якщо і розраховувати цей коефіцієнт, то доцільніше відповідно до обсягу виявлених порушень, ніж до загального обсягу перевірених коштів. Звідси випливає, що у 2012 році контроль був найдієвіший, відповідно до аналізованих років. Але ці дані також є суб'єктивними, оскільки часто важко протягом року повернути обсяги коштів, виявлені під час контролю. А, відповідно, тоді буде різниця між обсягом перевірених за рік коштів, до обсягу повернених (який може включати кілька років). Нерідко працівникам органів ДФК рекомендують плани обсягів повернених коштів до відповідного бюджету за рік. Але цей обсяг повернених коштів неможливо наперед запланувати.

Коефіцієнт реалізації контролю також є недосконалим, тому що, з одного боку, велика кількість подань може свідчити про ефективність контролю, але, з

іншої боку, якщо немає порушень, то це ж дуже добре і свідчить про підвищення діяльності органів державної влади.

Із дослідження загального коефіцієнта ефективності випливає, що у 2016 році ДФК був найефективнішим. Але, як уже зазначалося у підрозділі 1.3, на нашу думку, визначати ефективність ДФК слід тільки комплексно розглядаючи кількісні і якісні показники роботи органів державного фінансового контролю. Адже, не можна стверджувати, що чим більше буде виявлено: незаконних витрат, зловживань і крадіжок та повернення по них, працівників об'єкта контролю притягнуто до дисциплінарної відповідальності, передано в слідчі органи кримінально-карних справ, тим дієвість суб'єкта контролю буде вища. А з іншого боку, чим більше в результаті державного фінансового контролю виявлено негативних явищ і фактів, тим нижча оцінка громадськості органів державного фінансового контролю.

Важливим фактором забезпечення ефективності внутрішнього ДФК є незалежність експерта. Оцінюючи ефективність бюджетних коштів він повинен мати можливість вже на етапі прийняття управлінського рішення вказати на ймовірні фінансові наслідки.

Отже, типовими порушеннями при виконанні місцевих бюджетів, які виявлені державними аудиторами, були:

- недотримання вимог бюджетної класифікації, здійснення видатків, відсутність яких не відповідає напрямам, визначених законодавством, меті, на виконання якої ці кошти виділяються розпорядниками та одержувачами 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;
- 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.

Висновки до розділу 2

Фінансова децентралізація органів місцевого самоврядування має стати основним каталізатором економічного зростання країни загалом. При цьому роль державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації полягатиме не тільки в комплексній оцінці сфери фінансів, роботи територіальних органів виконавчої влади та місцевого самоврядування щодо їх спроможності забезпечити регіон коштами, а у виявленні додаткових джерел наповнення місцевого бюджету за рахунок прийняття управлінських рішень, що сприятимуть ефективності контролю процесів формування та використання ресурсів місцевих бюджетів.

Світовий досвід підкреслює, що у більшості економічно розвинутих західних країн однією з головних рис формування бюджетів є бюджетна децентралізація. При цьому, задля посилення в Україні результативності ДФК в умовах фінансової децентралізації необхідно активізувати співробітництво з міжнародними спеціалізованими організаціями в цій сфері, запозичуючи й адаптуючи кращі світові практики.

Як показало дослідження динаміки показників поточного контролю місцевих бюджетів, органами Державної аудиторської служби виявлено і попереджено нецільове, неефективне та нерациональне витрачання бюджетних ресурсів. Так, протягом усіх аналізованих років відбувалось зменшення кількості перевірених установ, але найбільш стрімке відбулось у 2015-2016 рр. Згідно із наведеною динамікою, зменшення кількості перевірених об'єктів і

зменшення кількості виявлених незаконних і нецільових витрат, нестач грошових коштів, порушень не свідчить про покращення фінансової дисципліни. Адже, частка порушників у загальній кількості перевірених підприємств, установ, організацій є дуже високою.

Дослідженням структури фінансових порушень у загальній сумі виконання місцевих бюджетів встановлено, що найбільша питома вага зафіксованих порушень при використанні коштів місцевих бюджетів була виявлена у 2011 році, а найменша у 2012 році. Такими типовими порушеннями при використанні коштів місцевих бюджетів стали: 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 інші.

Проведений аналіз організації державного фінансового контролю, хоч і при великій кількості суб'єктів контролю, свідчить про низьку фінансову дисципліну. Перспектива удосконалення комплексності контролю залежить від його якості на всіх етапах і своєчасність адекватного реагування фінансових органів, головних розпорядників та інших органів влади за результатами контролю, на виявлені факти нецільового і неефективного використання бюджетних коштів, шляхом вжиття заходів щодо відшкодування незаконних витрат, регулювання обсягів фінансування, приведення їх у відповідність з нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетний процес.

За результатами дослідження розроблено пропозиції для органів місцевого самоврядування та виконавчої влади щодо збільшення надходжень до місцевих бюджетів. Головний акцент здійснено на освітню та культурну галузі. Зокрема, проведений аналіз економії бюджетних коштів по мережі бібліотек та народних домів в Україні. Оскільки вагому частку у структурі видатків загального фонду місцевих бюджетів становлять видатки на оплату комунальних послуг і енергоносіїв, з них найбільшу частку становить оплата

теплової енергії, тому нами розраховано економію бюджетних коштів при переході на опалення власними котельнями.

Результати дослідження особливостей реалізації державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України висвітлені у працях автора [43; 44; 46; 47].

Розділ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

3.1. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів та можливості його застосування в Україні

Прагнення України до побудови сучасної європейської держави передбачає переосмислення основних закономірностей функціонування державного управління. Серед основних завдань реформування – перебудова механізму державних фінансів з урахуванням передового світового та європейського досвіду й особливостей функціонування вітчизняної фінансової системи. Державний фінансовий контроль є невід’ємним атрибутом державних фінансів а його реформування – одним із першочергових завдань побудови ефективно діючої системи управління [171, с. 101].

Зважаючи на те, що кожна країна світу має свої недоліки та проблеми, властиві лише їй, тому і підходи до контролю та аудиту відрізняються. Проте, світова спільнота ставить завдання, одним з яких є запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту; інтеграція зусиль до виконання заходів міжнародного аудиту; ставлення національних підходів до аудиту та контролю; допомогу всім органам, що виконують контроль та аудит.

Входження України до міжнародних інституцій з державного фінансового контролю вимагає врахування їх розробки щодо удосконалення державного фінансового контролю під час розбудови національної системи державного фінансового контролю.

Україна входить до складу таких міжнародних інституцій з питань фінансового контролю:

- Міжнародна організація вищих контрольних органів – INTOSAI;
- Європейська організація вищих органів контролю державних фінансів - EUROSAI.

INTOSAI – є міжнародною професійною організацією, що об'єднує вищі органи фінансового контролю країн, які є членами Організації Об'єднаних Націй. INTOSAI декларує сприяння кращому державному управлінню шляхом заохочення ВОФК до сприяння урядам у вдосконаленні їх діяльності, підвищення прозорості бюджетної сфери, забезпечення підзвітності, боротьби з корупцією, сприяння кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь народів [165, с. 66].

Лімська декларація не обов'язкова до застосування, нею проголошено первинні положення розвитку державного контролю у демократичних країнах, зокрема:

- особливості організації контролю як елементу управління;
- сфера застосування контролю;
- принципи побудови системи фінансового контролю, засади незалежності й підзвітності вищих контролюючих органів, їхні повноваження тощо.

Разом із цим вона визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю, а саме:

- інституційна незалежність;
- фінансова незалежність;
- персональна незалежність аудиторів-контролерів;
- власна відповідальність за програму перевірок;
- достатність повноважень на отримання інформації;
- право на вжиття заходів.

Європейська організація вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) була створена у 1990 році і об'єднує 48 вищих органів фінансового контролю (47 європейських ВОФК і Європейський суд аудиторів). Відповідно до стандарту EUROSAI, основна мета організації – сприяти розвитку співпраці між національними ВОФК, які входять до неї, а також обміну інформацією і документацією, дослідженням у сфері контролю державних фінансів, створенню університетських кафедр державного аудиту та уніфікації термінології у сфері фінансового контролю [165, с. 74; 180].

Розглянемо детальніше державний фінансовий контроль місцевих бюджетів у декількох країнах. Організаційна схема фінансового контролю в зарубіжних країнах представлена на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Організаційна схема фінансового контролю в зарубіжних країнах

Джерело: розроблено автором

Сьогодні в зарубіжних країнах існують дві основні форми фінансового контролю: державний і аудиторський. Заслугує на увагу висока ефективність діяльності контрольних органів зарубіжних країн. 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 нерациональних витрат, тому практична віддача від них виявляється ще більш значною [82, с. 83]. У табл. 3.1 наведені і охарактеризовані основні типи вищого органу фінансового контролю у Європейських країнах.

Таблиця 3.1

Основні типи вищого органу фінансового контролю у Європейських країнах

Країни	Вищий орган ФК	Характеристика
1	2	3
Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія, Греція	Суд із судовими функціями або аудиторський суд	Сфера впливу суду поширюється на всі установи та відомства федерального та регіонального рівнів, а також на підпорядковані їм державні організації та підприємства. У Португалії та Греції вищий орган фінансового контролю є складовою судової системи.
Нідерланди, Німеччина, Австрія	Колегіальний орган, який не має судових функцій	На таких засадах функціонують Рахункові палати Чехії, Польщі, України.
Великобританія, Ірландія, Данія	Незалежний орган, котрий очолює Генеральний контролер- аудитор	Вищим органом фінансового контролю Великобританії є Національне управління аудиту (НУА). Незалежність НУА забезпечується тим, що воно отримує кошти, необхідні для роботи не від уряду, а від палати громад парламенту. Ніхто не може вказувати управлінню, як воно має виконувати свої обов'язки.

закінчення табл. 3.1

1	2	3
Швеція, Фінляндія	Орган контролю у складі уряду, очолює також генеральний контролер-аудитор	Ці країни мають два контрольних органи: 1) вищий орган фінансового контролю – здійснює детальні ревізії та звітує перед урядом; 2) ще один контрольний орган з невеликим секретаріатом, очолюваний членами парламенту і підзвітний йому

Джерело: розроблено автором

Загальним елементом формування моделі дієвого державного фінансового контролю є обмеження у діяльності керівних посадових осіб вищих контрольних установ, що забезпечує неупередженість при виконанні функціональних обов'язків. Керівники контрольних відомств, звичайно, не мають права суміщати основну діяльність із депутатством, суддівством або прокурорством, іншими адміністративними посадами у місцевій владі, членством у політичній партії; не можуть бути співзасновниками підприємницьких структур, займатися будь-якою іншою оплачуваною діяльністю, крім наукової, літературної та іншої творчої діяльності. При цьому в окремих країнах (Польща) вони наділяються правом недоторканності, тобто не можуть притягатися до кримінальної відповідальності без згоди колегії рахункового відомства або парламенту [61, с. 37].

Поряд з інститутами зовнішнього контролю у більшості країн діють також урядові контрольно-ревізійні системи, які здійснюють внутрішній контроль. Перш за все це Міністерства фінансів (Німеччина, Канада, Японія, Швеція, Польща, Угорщина тощо). Міністерства фінансів під назвою Державних казначейств функціонують у США та Великобританії, як Міністерство фінансів та економіки – у Франції [90, с. 15].

Є країни, де в системі виконавчої влади функціонує декілька фінансово-контрольних відомств. Система внутрішнього контролю дещо відрізняється в європейських країнах. Серед них можна виділити два підходи. Перший з них, який використовується в таких країнах, як Франція, Португалія та Іспанія, можна назвати «відповідальністю третьої сторони». У країнах – членах ЄС, які використовують такий підхід, Міністерство фінансів не лише відіграє ключову роль у розробці проекту бюджету та розподілі коштів серед галузевих міністерств, а також має право безпосередньо втручатися в стадії попереднього контролю через своїх службовців, які є при кожному галузевому міністерстві. Так, Португалія має централізовану Генеральну фінансову інспекцію, яка підпорядковується міністру фінансів і відповідає за фінансовий контроль усіх бюджетних витрат урядових установ за фактом їх виконання. Крім Генеральної фінансової інспекції, галузеві міністерства мають свої власні контрольні підрозділи [82, с. 85].

Згідно з іншим підходом, який використовується в Нідерландах і Великобританії, відповідальність за контроль витрачання бюджетних коштів покладається на керівника галузевого міністерства. Цей підхід має назву «відповідальність керівництва». У країнах, які використовують такий підхід, кожне галузеве міністерство несе повну відповідальність за витрачання власного бюджету та за запровадження відповідних перевірок і контролю. Наприклад, Служба внутрішнього контролю міністерства фінансів Великобританії не відповідає за безпосередній контроль за витрачанням бюджетних коштів галузевими міністерствами, а відповідає за те, щоб у кожній урядовій установі була запроваджена власна контрольна служба, яка здійснює ефективний контроль.

В Австралії, після затвердження парламентом обсягів витрат за програмами, повноваження витратити 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 і вести облік і звітність за допомогою комп'ютерної техніки. Працівники міністерства фінансів можуть мати доступ до цих відомостей. Типовою є практика, коли міністерство фінансів звіряє місячні витрати з графіками, підготовленими міністерствами, а про істотні відхилення доповідає міністру фінансів. В Бельгії бюджетне управління міністерства фінансів здійснює контрольні повноваження. Фінансові інспектори перебувають у міністерствах і дають попередню оцінку щодо доцільності витрачання коштів. Уряд не має повноважень щодо скорочення асигнувань, однак він може заблокувати для міністерства доступ до існуючих асигнувань.

Не можуть перекидати видатки з одних статей асигнувань на інші міністерства Канади, проте вони мають право здійснювати перерозподіл видатків серед напрямів діяльності у межах однієї зі статей асигнувань. У межах бюджетної системи здійснюється щорічний перегляд діючих кількарічних планів міністерств, що спонукає до проведення інформативного та якісного аналізу.

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 в 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, є стабілізаторами соціально-політичної ситуації в державі. Проте в Україні переважна більшість місцевих бюджетів є дотаційними, а частка надходжень від справляння місцевих податків та зборів є мізерною.

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. Виконання рішень виконавчим органом місцевого самоврядування підлягає контролю з боку ревізійного відділу. Безпосередній контроль і нагляд над виконавчим органом належить у цілому представницькому органу, оскільки саме перед ним щорічно звітує виконавчий орган і саме муніципальна рада чи збори затверджують бюджет і звіт про його виконання. Представницький орган має право у разі неналежного виконання іншим органом делегованих радою чи зборами функцій повернути ці повноваження собі.

В Італії щороку затверджується обмеження щодо усіх статей видатків: обмеження стосовно зобов'язань і обмеження 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 у широкому розумінні 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. 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 безпосередньо не пов'язані з витрачанням грошових коштів. У бюджеті передбачені зобов'язання щодо видатків. Зобов'язаннями покриваються: короткотермінові зобов'язання щодо виплати заробітної плати робітникам і службовцям, відсотків, коштів по договорах про надання позик, договорах про купівлю офісної площі та іншим домовленостях. Крім федеральних субсидій і субсидій штатів, джерелами надходжень на місцевому рівні є місцеві податки і збори. Органи місцевого самоврядування стягують різноманітні податки, в тому числі збори і плату за використання. Зокрема, головним є майновий податок. Головний контроль, таким чином, спрямований на зобов'язання: ніякого безпосереднього контролювання грошових видатків, крім аудиторських перевірок, не існує.

Відносно низький рівень місцевих витрат спостерігається у Словаччині і Словенії, і зниження місцевих витрат – у Латвії, Литві, Чехії і Угорщині. Лише у Польщі ситуація поки що залишається протилежною. Все пов'язано з тим, що ці держави йшли шляхом вступу до ЄС, а відповідно, країни-кандидати не повинні мати великого бюджетного дефіциту. Щодо систем фінансового регулювання, то відбулися значні зміни. По-перше, виросло значення податків у структурі доходів і, по-друге, змінилася участь держави, зокрема була введена система дотацій, що замінила субсидії. Поряд із загальними нормативами 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, в свою чергу, 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.

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 Управління державного контролю. Кожен муніципалітет у Словаччині може підлягати перевірці незалежним аудитором, членом Ради аудиторів. Інших форм контролю над фінансовими діями муніципалітетів не існує. Законодавством Словаччини передбачено, що на замовлення муніципального органу може проводитися аудит незалежними аудиторами і Аудиторським судом Словаччини.

Державні установи Франції здійснюються три такі види контролю за державними фінансами:

- фінансовий контроль;
- внутрішній контроль;
- внутрішній аудит.

Фінансовий контроль здійснюється на двох рівнях:

- на рівні кожної програми (міністерства) до початку бюджетного року. Контролюється: чи відповідає сума фонду оплати праці, включена до асигнувань за програмою, штатному розпису, який визначено для програми; чи відповідає сума розподілених коштів за оперативними програмними бюджетами загальному обсягу асигнувань за програмою; чи сформовано і в якому обсязі (не більше 1,5%) резерв бюджету програми. У разі відсутності невідповідностей контролер ставить візу і лише після цього відповідальний за програму може передавати кошти до оперативних програмних бюджетів;
- на рівні оперативних програмних бюджетів (апарату та регіональних підрозділів міністерств) до початку бюджетного року. Контролюється: чи

відповідає сума фонду оплати праці, включена до асигнувань за оперативним програмним бюджетом, штатному розпису, який визначено для оперативного програмного бюджету; чи враховано й обґрунтовано обов'язкові витрати (комунальні послуги, зв'язок, ремонт тощо), які бувають двох видів – ті, що впливають з контрактів, і ті, що не визначені договорами (наприклад, електроенергія оплачується за фактом її використання). У разі відсутності зауважень контролер ставить візу на прогновному кошторисі; якщо є зауваження, він дає негативний висновок, проте на цьому рівні керівник може ігнорувати висновок контролера, а остаточна оцінка дій регіонального керівника дається керівництвом міністерства [82, с. 87].

Протягом року на обох рівнях контролер здійснює поточний контроль видатків на їх відповідність виділеним асигнуванням. Візування документів, що пов'язані з узяттям зобов'язань у межах виділених асигнувань, здійснюється контролером обов'язково незалежно від наявності в цих документах недоліків і порушень. Усі операції з візування контролером документів повинні здійснюватись протягом 15 днів.

Крім того, протягом року на рівні оперативного програмного бюджету контролер отримує звіти від установи і дає їм оцінку (поточний контроль). Також, контролер на основі інформації державної установи про власну діяльність буде спільно з бухгалтером-казначеем оцінювати якість внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль – це комплекс організованих і формалізованих керівництвом механізмів управління фінансовими та майновими питаннями, що реалізується на всіх рівнях діяльності установи за такими видами: самоконтроль працівників стосовно своєї роботи, взаємоконтроль (контроль двох або більше працівників одного рівня посад між собою), контроль вищого рівня (контроль керівника будь-якого рівня над підлеглими).

Об'єктом внутрішнього контролю є відповідність бухгалтерського обліку державної установи критеріям, дотримання яких повинно забезпечувати достовірну картину діяльності державної установи, а саме:

- правильність – облік повинен відповідати законодавству та гарантувати реальність (всі активи і пасиви, відображені в обліку, повинні існувати насправді) та підтверджуваність (всі відображені в обліку записи повинні підтверджуватись документами);
- достовірність сум амортизації та резервів;
- точність відображення в обліку активів (зокрема, за якою вартістю придбано, за такою ж і відображено в обліку);
- вичерпність – облік повинен гарантувати повноту (всі наявні активи мають відображатися в обліку) та необ'єднаність (незгортання дебетових і кредитових залишків);
- зарахування на правильний рахунок;
- віднесення до правильного року (доходи обліковуються в бюджеті того року, протягом якого вони зараховуються установою; видатки обліковуються в бюджеті того року, протягом якого здійснюються установою; операції обліковуються за фінансовим роком, до якого вони відносяться, незалежно від строків платежів чи зарахувань за ними) [6, с. 90].

За основу запровадження внутрішнього аудиту взято англосаксонську модель, у якій змінено концепцію контролю, що базується на:

- переході до міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, ускладненому їх непристосованістю до державних установ. На сьогодні стандарти внутрішнього аудиту, відповідно до міжнародних стандартів, розробляє Національний комітет аудиту, керівником якого є Генеральний директор Держказначейства;
- виховній (педагогічній) функції, що полягає в активізації внутрішнього контролю, роз'яснюванні його суті як керівникам, так і рядовим працівникам;

- розробці чіткої методики, яка заснована на принципах ризиків, що аналогічно для здійснення внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит визначено як незалежний та об'єктивний вид діяльності, організаційно підпорядкований першому керівнику, що має такі цілі:

- запевнення, що система внутрішнього контролю функціонує ефективно. Допускається ризик результатів аудиту – невиявлення порушень і недоліків, який не повинен перевищувати 2-3% (із 100 аудитів 2-3 результати недостовірні);
- надання ієрархізованих (за рівнем значущості та важливості) рекомендацій щодо вдосконалення (в дотриманні норм і правил, забезпеченні ефективності) окремих напрямів діяльності державної установи, нерідко відмінних від того, як їх уявляє керівництво, що досягається за допомогою «свіжого погляду» та певного методологічного інструментарію;
- покращення ефективності діяльності державної установи в досягненні мети.

Таким чином, внутрішній аудит – одночасне дослідження ефективності та законності діяльності, діагностування та оцінювання (на основі глибоко продуманих методологічних підходів) системи управління ризиками, внутрішнього контролю та управління державною установою в цілому, підготовка у доброзичливій співпраці з працівниками цієї установи пропозицій та рекомендацій [82, с. 91].

Виходячи з того, що в основі внутрішнього аудиту є принцип ризиків, він здійснюється вибірково – виключно за ризиковими (проблемними) операціями.

На відмінну від класичних перевірок, внутрішній аудит не просто констатує порушення, а виявляє проблеми і причини їх виникнення. При цьому для внутрішнього аудиту не цікавий характер порушення.

В основу здійснення внутрішнього аудиту покладено три базові елементи:

- довіра і розуміння з боку керівництва та працівників державної установи (усвідомлення, що це не є додатковим і непотрібним навантаженням);
- продукування так званої додаткової вартості – виявлення додаткових резервів, зменшення непродуктивних витрат. В цьому полягає ефект аудиту;
- забезпечення якості, що має засвідчуватися сертифікацією діяльності на рівні міжнародних організацій аудиту.

Державне казначейство Франції стало першим органом, який запровадив у себе систему внутрішнього аудиту. І на цей час зазначений орган в цьому питанні зберігає першість [82, с. 92].

У Держказначействі організаційно внутрішній аудит здійснює Місія аудиту, оцінювання та контролю чисельністю близько 20 осіб, підпорядкована Генеральному директору Держказначейства. Методологічно її діяльність спрямовується Національним комітетом аудиту. У свою чергу, Місія аудиту спрямовує роботу відповідних місій Генеральних казначейств на рівні регіонів та департаментів (близько 200 аудиторів).

Загальним елементом у правовому статусі сучасних верховних контрольних установ майже всіх зарубіжних країн є:

- закріплена конституціями підзвітність парламенту;
- інституціональна незалежність від органів виконавчої влади;
- самостійність у питаннях планування й виконання аудиту.

Незалежність ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту, самостійності в питаннях прийняття рішень стосовно оприлюднення результатів досліджень тощо.

Незалежним від уряду й парламенту органами державного контролю є Суд аудиту Бельгії, Рахункова палата Франції й Суд аудиту Нідерландів. Ці інститути мають виняткові права самостійного планування та впровадження діяльності. Так само у Німеччині законодавчо закріплено, що Федеральна рахункова палата є вищою федеральною установою; не належить ані до законодавчої, ані до виконавчої, ані до судової гілки влади; є нейтральним

авторитетним органом між парламентом і урядом та в ролі незалежного органу фінансового контролю підпорядковується лише закону. Що стосується членів палати, то діє суддівська недоторканність: професійна (неможливість надання їм настанов) та особова (неможливість примусового звільнення з посади) [63, с. 36].

У Нідерландах аудит виконання місцевих бюджетів здійснюють приватні аудитори. Вони в основному перевіряють законність витрачання коштів під час реалізації бюджетних програм, а також правильність виконання поточних операцій. Аудит є вибіркоким [83, с. 21].

В усіх, без винятку, зарубіжних країнах поширений незалежний аудит, але у кожній з них має свої особливості. Водночас, вивчення особливостей та досвіду здійснення аудиту в зарубіжних країнах важливе, оскільки він тільки починає запроваджуватись в Україні. Як зауважує Н. Дорош, висока ефективність бюджетно-фінансового контролю в зарубіжних країнах забезпечується тим, що керівники вищих органів державного фінансового контролю призначаються й затверджуються парламентами на триваліший період, ніж терміни повноважень самих парламентарів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту в разі професійної невідповідності чи зловживань. У США такий термін становить 15 років; у Німеччині, Австралії та Угорщині – 12; у Канаді – 10; у Болгарії – 9; у Мексиці – 8; у Туреччині – 7; у Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії – 6 років [61, с. 36].

Як правило, у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності. На жаль, в Україні керівний склад центральних органів виконавчої влади не має й частки тієї правової захищеності, що є в їх колег за кордоном. Призначення на вищі керівні посади до контрольних установ відбувається за принципом партійної приналежності або політичної доцільності на невизначений термін, що свідчить про недотримання одного з основних принципів формування системи державного фінансового контролю – незалежності фінансових контролерів всіх рівнів [61, с. 36].

У своїй діяльності ВОФК Німеччини керується основним законом – Конституцією, а також законом про найвищий орган фінансового контролю, Законом про основи бюджетної діяльності, дотримання якого є обов'язковим при складанні і федерального бюджету, і бюджетів суб'єктів федерації, а також її бюджетним кодексом. Оскільки, Німеччина є федеральною державою, ВОФК здійснює перевірки, складає звіти за їхніми результатами і дає керівництву країни рекомендації стосовно надходжень і витрачання коштів лише федерального бюджету. Доходи і витрати бюджетів, що входять до складу федерації суб'єктів, перевіряють суди аудиторів, що виконують ті ж функції, що і федеральний ВОФК.

Основні повноваження ВОФК визначені в Конституції, а правила проведення ревізій федеральним контрольним органом викладені в Бюджетному кодексі й інших законодавчих актах, які, проте, не встановлюють жорсткого регламенту виконання ВОФК і його дев'ятьма регіональними відділеннями своїх функцій. Принцип і порядок роботи ВОФК і його регіональних відділень викладені у внутрішніх правилах проведення ревізій, що забезпечують одноманітність методів і процедур.

Отже, практика свідчить про необхідність ретельного контролю за вихідними бюджетними потоками урядовими структурами, особливо за умов бюджетного дефіциту. Організація контролю в різних країнах відрізняється обсягами повноважень, які делегуються органам виконавчої влади – міністерствам та бюджетному відомству. При цьому заслуговує на увагу практика США, коли перевага надається не делегованим повноваженням, а підтвердженим документально зобов'язанням. Спільне єдине – контроль повинен бути централізованим тому, що контролюються централізовані фінансові ресурси – бюджетні. Тому широко запроваджуються комп'ютерні системи і широкі повноваження надаються представниками бюджетного відомства або рахункової палати, або державної скарбниці. Причому відповідні посадові особи можуть у будь-який момент здійснювати перевірку видатків міністерств.

Розглянувши світовий досвід, можна виділити основні критерії фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів: законність використання коштів, відповідність видатків встановленим нормативам, доцільність, цільове та ефективне використання коштів. Перевірка законності передбачає визначення відповідності фінансової роботи підприємства, установи, організації, державного органу чинним нормативно-правовим актам. Перевірка доцільності передбачає визначення потреби, необхідності у використанні коштів. Кошти повинні використовуватися за цільовим призначенням, тобто відповідно до мети, на досягнення якої вони виділялися. Ефективність визначається критеріями продуктивності (співвідношення між випуском продукції, наданням послуг та іншими результатами діяльності розпорядника або одержувача бюджетних коштів запланованим результатам) та економності (досягнення розпорядником або одержувачем запланованих результатів за рахунок використання найменшого обсягу бюджетних коштів або досягнення найкращого результату за рахунок використання заданого обсягу бюджетних коштів) [50, с. 178].

Узагальнивши зарубіжний досвід проведення державного фінансового контролю, і використовуючи досвід відомих вчених можемо зробити такі висновки:

- система ДФК кожної країни ЄС побудована на єдиних міжнародних стандартах (нормах, принципах), у тому числі стандартах зовнішнього та внутрішнього контролю;
- високий рівень незалежності посадових осіб органів державного фінансового контролю країн ЄС (контролерів, ревізорів, аудиторів) забезпечується відповідними законодавчими нормами;
- у процесі здійснення контролю та аудиту органи державного фінансового контролю країн ЄС перевіряють не лише дотримання процедур обліку та звітності, а перш за все – обґрунтованість кожної операції, результативність та ефективність витрачання бюджетних ресурсів;

- умови для розвитку систем державного фінансового контролю в країнах ЄС створюються як на рівні держави, так і на рівні діяльності відповідних міжнародних організацій.

Для України з метою опанування нових підходів до організації державного фінансового контролю, цікавим є вивчення досвіду Німеччини і США у цьому питанні.

Зокрема ВОФК у Німеччині є незалежним органом фінансового контролю і відповідає лише перед законом, натомість РПУ підзвітна Верховній раді України, що вже не може свідчити про достатню незалежність. Саме незалежність від держави накладає на ВОФК величезну відповідальність за ефективне і результативне виконання своєї роботи. Регіональні контрольні органи підпорядковуються ВОФК, який керує і контролює їхню діяльність. А в Україні місцеві бюджети не є об'єктами державного фінансового контролю РПУ.

ВОФК у Німеччині не лише дає рекомендації депутатам парламенту, які контролюють витрачання засобів окремими відомствами, але і бере участь у завершальному засіданні Комітету з асигнувань, присвяченому обговоренню проекту бюджету, де до його представників часто звертаються з проханням висловитися щодо ще не вирішених питань. У подальшій роботі над бюджетом ВОФК участі не бере.

Відповідно до загального для всіх федеральних міністерств регламенту в роботі над законопроектами, яку веде уряд та інші відомства, бере участь президент ВОФК, як уповноважений з питань ефективності державного управління, який висловлює свою думку, складену на підставі результатів контрольної-ревізійної діяльності, глибокого знання того, як працюють державні установи, і уявлення про труднощі, з якими можна зіткнутися при практичній реалізації законодавчих ініціатив.

Також погоджуємося із думкою Л. Л. Кінащук, що заслуговує на увагу досвід США щодо залучення аудиторів до проведення експертизи при формуванні бюджетів усіх рівнів на наступний рік на кожній стадії бюджетного

процесу, і що, завдяки незалежності аудиторів, а відповідно і об'єктивності їх висновків, забезпечить якісне формування бюджетів. Так під час розгляду законопроекту «Про Державний бюджет України» у комітетах Верховної Ради України до незалежної його експертизи та експертизи пропозицій, що пропонуються народними депутатами, слід, на умовах договору, залучати незалежних аудиторів. Аудитори повинні передати свої поправки до законопроекту бюджету Державного бюджету в Комітет із питань бюджету, надавши обґрунтований письмовий висновок [89, с. 70].

Тому саме, незалежність ВОФК і можливість президенту ВОФК та незалежним аудиторам брати участь у обговоренні законопроектів, проекту бюджету є перспективами впровадження для України на шляху до підвищення ефективності державного фінансового контролю.

На нашу думку, тільки справді незалежний ВОФК з його регіональними підрозділами, з чітко законодавчо визначеними принципами і порядком роботи зможе ефективніше здійснювати державний фінансовий контроль за використанням коштів місцевих бюджетів.

3.2. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів

В Україні продовжується формування ефективної системи державного фінансового контролю і приведення його у відповідність до міжнародних стандартів, що вимагає запровадження дієвих форм контролю, які мають на меті попередити фінансові порушення і шахрайства, а також оперативно реагувати на них у випадку їх вчинення.

Суть і зміст державного фінансового контролю має полягати не лише у фіксації фактів порушення під час отримання і використання бюджетних коштів, а й у підтвердженні досягнення поставленої мети з акцентом на ефективності прийняття управлінських рішень для раціонального використання цих коштів.

Але, на сьогодні ДФК практично не виконує свою основну попереджувально-профілактичну функцію, виступаючи, як правило, лише реєстратором порушень. А форми наступного контролю (ревізія та перевірка), за якими переважно проводиться ДФК, без підкріплення аудитом ефективності, практично втрачають свою актуальність та дієвість в умовах ринкової економіки України.

На практиці найчастіше застосовується ревізія. Це дає змогу виявляти кошти, використані не за призначенням, повернути які до місцевого бюджету не завжди можливо. А застосування різних форм попереднього контролю дає змогу не тільки констатувати негативні явища, а й попередити їх виникнення.

Ревізії та перевірки не забезпечують в повній мірі бажаний стан фінансової дисципліни, оскільки вони спрямовані в минуле, на дослідження фінансово-господарських операцій і порушень, що мали місце в діяльності підконтрольного суб'єкта у попередніх періодах.

На нашу думку, аудит бюджетних програм і аудит виконання місцевих бюджетів, на відміну від ревізії, визначається як пріоритетний в умовах реформування системи ДФК України.

Серед названих видів державного фінансового аудиту, а саме: аудит діяльності суб'єктів господарювання, аудит бюджетних програм (аудит ефективності), аудит виконання місцевих бюджетів, варто відзначити, що одним із найважливіших напрямів діяльності вищих органів фінансового контролю розвинених зарубіжних країн є саме аудит ефективності, основною метою якого є визначення соціально-економічного ефекту використання коштів держави, а також розроблення рекомендацій із підвищення результативності, економності і продуктивності використання бюджетних коштів та управління державними фінансовими ресурсами в цілому.

Завдання державного фінансового аудиту є підтвердження законності операцій з бюджетними коштами, дотримання відповідних законів, норм і правил, а також правильності складання фінансової звітності. Ці завдання вирішуються зазвичай протягом поточного року.

Порівняльна характеристика ревізії та аудиту виконання місцевих бюджетів наведена у табл. 3. 2.

Табл. 3.2

Порівняльна характеристика ревізії та аудиту виконання місцевих бюджетів

Ознака	Ревізія	Аудит виконання місцевих бюджетів
1	2	3
Мета проведення	Встановлення достовірності та точності даних обліку підконтрольного суб'єкта, законності його операцій з державними ресурсами, усунення виявлених недоліків та зловживань	Перевірка та аналіз фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.
Завдання	Визначення доцільності і законності господарських операцій підконтрольного суб'єкта та їх відображення	Проведення оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету; встановлення причин, що негативно впливають на його виконання; визначення шляхів удосконалення управління комунальними коштами, майном та іншими активами, зокрема щодо можливості збільшення доходів місцевих бюджетів.
Звітна форма	Акт ревізії	Звіт

1	2	3
Предмет	Стан обліку, звітності підконтрольного суб'єкта, збереження його активів	У документі не визначений
Час проведення	Ретроспективний характер, по завершенню фактів господарських операцій	Проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи контролюючого органу
Принципи	Повнота, всебічність, раптовість, гласність, послідовність	Професійна компетентність та належна ретельність, незалежність, результативність, економічність, ефективність
Прогнозне спрямування	В силу ретроспективного характеру концентрується на порушеннях, що виникли в діяльності підконтрольного суб'єкта в минулому та їх усуненні	За результатами проведеного аналізу розробляються пропозиції щодо удосконалення формування і виконання місцевого бюджету, управління комунальними коштами, майном та іншими активами

Джерело: складено автором

З урахуванням зарубіжного досвіду організації і проведення аудиту бюджетних програм (аудиту ефективності) в Україні він має опиратися на факт того, що державні кошти отримані і використані відповідно до кошторису та інших нормативно-правових актів. Поряд із цим, при перевірці фінансової звітності про використання коштів дається достатньо об'єктивна оцінка

фінансового стану державного органу або країни в цілому. Особлива увага повинна приділятися досягненню поставленої мети завдяки економічному, ефективному й результативному прийняттю управлінських рішень по використанню державних коштів.

Аудит ефективності містить не лише аналіз результативності бюджетних проектів. Під час його застосування здійснюється комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів, і на цій основі розробляються рекомендації з удосконалення бюджетного процесу та чинного законодавства.

Об'єктами аудиту ефективності є органи державної влади, що є головними розпорядниками або розпорядниками бюджетних коштів, інші суб'єкти економічної діяльності, які використовують державні кошти та мають законодавчо надані податкові, митні та інші пільги й переваги.

Варто зазначити, що одну з головних ролей в організації ДФК в ЄС відіграє Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), яка працює як головна організація для зовнішнього державного аудиту та встановлює інституціональні правила для ВОФК з метою сприяння розвитку і передачі знань, поліпшення державного аудиту в усьому світі та підвищення професійних можливостей. Вона є автономною, незалежною й неополітичною організацією.

Зокрема, INTOSAI 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.

Розроблені також ISSAI 100 (Фундаментальні принципи), які є загальними для всіх видів і форм аудиторських перевірок. Документи ISSAI 200, 300, 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, застосованими до кожного із зазначених видів [178].

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 [59, с. 120].

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. Основними завданнями державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів є такі:

- оцінка стану формування і рівня виконання місцевого бюджету;
- виявлення причин, які негативно впливають на виконання місцевого бюджету;
- окреслення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним і комунальним майном, у тому числі можливості збільшення обсягів доходів бюджету [169, с.102].

Державний аудит місцевих бюджетів, що проводиться Державною аудиторською службою, є формою внутрішнього державного фінансового контролю. Тобто місцеві бюджети України знаходяться поза межами незалежного зовнішнього контролю. Однак, сьогодні суспільству потрібна незалежна, неупереджена оцінка законності та ефективності виконання місцевих бюджетів.

На нашу думку, доцільно державний фінансовий аудит вважати формою державного фінансового контролю, а його різновидами:

- державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів;
- державний фінансовий аудит бюджетних програм (аудит ефективності);
- державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання;
- державний фінансовий аудит бюджетних установ.

Вищим органом контролю державних фінансів в Україні є Рахункова палата України. Та, відповідно до останньої редакції статті 98 Конституції

України, повноваження Рахункової палати України поширюються лише на контроль за використанням коштів Державного бюджету України [83]. Але, це суперечить принципам незалежності та об'єктивності контролю державних фінансів, що закладені в базових документах INTOSAI – міжнародної професійної організації, що об'єднує вищі органи контролю державних фінансів 189 країн світу. Необхідно зазначити, що Рахункова палата України є повноправним членом INTOSAI з 1998 року, а у статті 18 Лімської декларації (Декларація керівних принципів контролю) зазначено, що усі операції, пов'язані з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у Державному бюджеті, чи ні, повинні бути об'єктом контролю вищого органу контролю державних фінансів [106].

Усі місцеві бюджети є самостійними, що забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджету, правом місцевих органів влади визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети. І, як наслідок, у перебудові системи державного фінансового контролю повинні стати законодавчо закріплені розширені повноваження керівників об'єктів контролю, надання більшої свободи дій і відповідної фінансової та кримінальної відповідальності за прийняття неефективних або неправомірних управлінських рішень, які спричинили нанесення збитків державі. Завдяки запровадженню таких умов значно збільшиться відповідальність конкретних державних органів, які будуть зобов'язані обґрунтовано довести, що надані їм фінансові ресурси використано ефективно, і підтвердити досягнення поставленої мети.

Результати роботи ДАСУ протягом 2015 року та 2016 років свідчать, що проведення ревізій займало більшу частку (близько 94 % контрольних заходів) у загальній структурі здійснених контрольних заходів, тоді як державні фінансові аудити - 3,5 % контрольних заходів та перевірки і моніторинг державних закупівель - 2,5 % контрольних заходів.

Водночас у разі встановлення значних фінансових порушень під час проведення інспектування (близько 6 млрд. грн., з яких вагому частку (понад 42 %, або близько 2,5 млрд. грн.) становили порушення під час використання бюджетних коштів) рівень відшкодування завданих втрат державі є вкрай низький – майже 22 % виявлених порушень.

Динаміка кількості проведених державних фінансових аудитів ДАСУ у 2013-2016 рр. свідчить про дуже низьку кількість місцевих бюджетів [45, с. 99], у яких проводився державний фінансовий аудит (рис. 3.2).

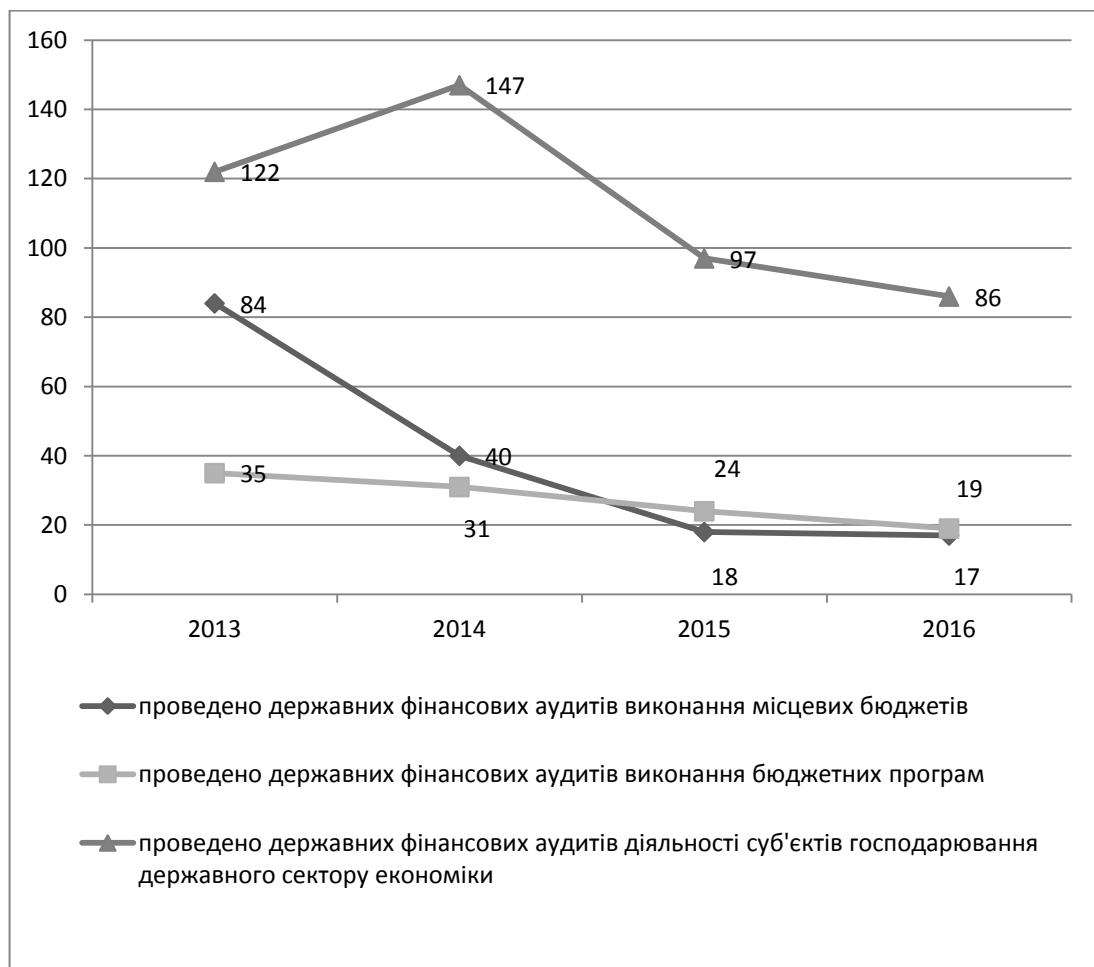


Рис. 3.2. Динаміка кількості проведених державних фінансових аудитів ДАСУ у 2013-2016 р.р.

Джерело: розроблено автором на основі даних ДАСУ

Найбільше було проведено державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання. Хоча, із 2014 р. спостерігається тенденція до

зменшення кількості їх проведення, зокрема у 2016 р. на 61 аудит менше ніж у 2014 р. З 2013 року спостерігається негативна тенденція до зменшення загальної величини проведених державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів від 84 до 17 у 2016 році, тобто відбулося зменшення більше ніж у 4 рази. Щодо виконання бюджетних програм у 2016 р. проведено на 16 аудитів менше ніж 2013 р. У 2016 році органами ДАСУ було перевірено 17 місцевих бюджетів, а це 0,15% відносно загальної кількості місцевих бюджетів.

Звичайно ж, такі результати контролю не можуть бути позитивними. Проблемою є й те, що, за визнанням ДАСУ, проведення повномасштабного аудиту місцевих бюджетів силами контрольних органів неможливо.

Світовий досвід свідчить, що застосування аудиту ефективності у державному фінансовому контролі сприяє підвищенню відповідальності й підзвітності органів виконавчої влади, а також керованості й «прозорості» державного сектору економіки, тоді, як в Україні не тільки зберігається тенденція до зменшення кількості проведення аудиту бюджетних програм протягом останніх років, але й в усі роки на фоні всіх проведених аудитів, саме аудит ефективності займав найменшу частку.

Ми погоджуємося із думкою вчених, що сьогодні аудит ефективності є перспективним й у сфері підприємництва, й у системі державного фінансового контролю, тому що будь-який власник майна, чи то держава або приватний інвестор, має об'єктивну потребу в інформації щодо того, наскільки ефективно здійснюється управління його активами [126, с. 108]. Адже, за результатами проведення аудиту ефективності формуються незалежні висновки про ступінь результативності розпорядження державними фінансовими ресурсами, ефективності рішень, прийнятих органами виконавчої влади під час виконання завдань, та економічності використання витрачених на це бюджетних коштів.

Своєчасне проведення державного фінансового аудиту має значний вплив на ефективність використання бюджетних коштів, а саме дає змогу:

- оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;
- здійснити контроль за використанням бюджетних коштів на підприємствах, установах, організаціях;
- визначити проблеми, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань;
- зберегти бюджетні ресурси шляхом здійснення коригуючих заходів;
- посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

Потребу в державному фінансовому аудиті виконання місцевих бюджетів підтверджують непоодинокі факти наявності порушень стосовно законного і ефективного використання бюджетних коштів та невиконання посадовими особами підконтрольних об'єктів пропозицій щодо їх усунення.

У зв'язку із малою кількістю проведених державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів ДАСУ і з негативною тенденцією до їх зменшення протягом останніх років, необхідно чітко визначити критерії та процедури вибору об'єктів державного фінансового аудиту.

В міру формування суспільної думки громадськість дедалі більше вимагає, щоб особи чи органи, які мають повноваження управляти державними фінансами, звітували про свою діяльність. Це передбачає запровадження процедури, яка зобов'язувала б ці особи звітуватися.

Вважаємо, що найкращим було б створення в системі управління належних інформаційних систем (наприклад, сайт міських, обласних рад тощо) з обов'язковим розміщенням інформації про проведений державний фінансовий аудит та аудиторський висновок. Цю думку ми виражали у попередніх дослідженнях, а саме: [53, с. 236].

Зокрема, Концепція розвитку ДВФК в Україні на період до 2017 року включає складові міжнародної моделі ДВФК, зокрема:

- запровадження підзвітності керівників у сфері фінансового управління і контролю;
- поступова зміна інспектування на внутрішній аудит і його децентралізація;
- координація і гармонізація внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту на центральному рівні.

Проте, попри намагання запровадження внутрішнього аудиту у державному секторі України, навіть на фоні реорганізації ДКРСУ у ДАСУ, прийняття Концепції розвитку ДВФК на період до 2017 року і досі виникають труднощі організаційного та методологічного характеру у процесі утворення підрозділів внутрішнього аудиту та організації їх діяльності в органах державного сектору.

Зокрема, недостатність розкриття питань методології та організації проведення внутрішніх аудиторських досліджень у Стандартах внутрішнього аудиту не дає змоги внутрішнім аудиторам деталізувати порядок і способи виконання тієї чи іншої законодавчої норми і вимагає вирішення цього питання на рівні кожного структурного підрозділу внутрішнього аудиту в органі державного сектора. Ці стандарти визначають єдині підходи до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків і рекомендацій та оцінки якості такого аудиту.

Проте, незважаючи на позитивні риси (сучасність, чіткість, комплексність), стандарти внутрішнього аудиту не позбавлені недоліків: неоднозначне тлумачення внутрішнього аудиту та його ідентифікація серед інших форм контролю (розслідування, інспектування, огляд); помилкове трактування зв'язку між завданнями фінансового аудиту і аудиту відповідності та завданнями аудиту ефективності тощо. Для набуття статусу вищого органу зовнішнього аудиту Рахунковій палаті необхідно змінити масштаб і характер контрольних-аналітичних заходів. Крім того, Рахунковій палаті України треба продовжити роботу у напрямках посилення аудиторської спроможності, підвищення рівня професіоналізму її працівників і забезпечення здійснення

аудиторської діяльності відповідно до стандартів INTOSAI і кращих міжнародних методик.

Правдивість даних, які подають головні розпорядники бюджетних коштів у фінансовій та бюджетній звітності, ніким не засвідчується, завдяки чому існує висока ймовірність того, що показники, відображені у звітах, не відповідають фактичному стану справ. Адже державний фінансовий аудит, що здійснюється органами ДАСУ, не дає відповіді на питання, наскільки річні фінансові звіти в усіх істотних аспектах достовірно відображають реальний фінансовий стан розпорядників бюджетних коштів та чи дає ця звітність правильне уявлення про стан їх рахунків, в тому числі й про залишки коштів щодо загального та спеціального фондів, тому посилення аудиторської спроможності Рахункової палати сприятиме запровадження у її практичну діяльність аудиту рахунків і систем внутрішнього контролю та підтвердження річної фінансової звітності головних розпорядників бюджетних коштів.

На нашу думку, запровадження державного фінансового аудиту, як найновішої самостійної форми державного фінансового контролю, безумовно, пов'язане з численними проблемами. Але, з метою вдосконалення організації державного аудиту Держаудитслужбі необхідно усунути недоліки нормативно-правової бази, що стосуються визначення поняття, форм та різновидів державного фінансового аудиту, а також проведення зовнішнього державного аудиту місцевих бюджетів та привести вітчизняну практику у відповідність до міжнародних стандартів аудиту (INTOSAI).

Слід зважати й на те, що при здійсненні контрольних заходів у формі інспектування місцевих бюджетів повною мірою не охоплюються питання дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях, а також операції, які через законодавчу неврегульованість не можуть кваліфікуватись як порушення, однак насправді призводять або можуть призвести до втрат грошових чи матеріальних ресурсів. Наприклад, виділення земель замість їх продажу на умовах конкурсу чи аукціону; надання в оренду майнових комплексів, будівель

і споруд із подальшою приватизацією; продаж будівель і споруд без одночасного продажу земельних ділянок, на яких вони розміщені тощо.

Внутрішній контроль відповідно до міжнародних стандартів має стати частиною делегування повноважень і відповідальності керівника. Керівник має відповідати за свої (фінансові, розпорядчі) рішення і результати управління, а також за розвиток і поліпшення системи внутрішнього контролю. Для того щоб забезпечити йому таку відповідальність необхідна підтримка внутрішнього аудитора.

Отже, практика вказує на доцільність та високу ефективність контролю місцевих бюджетів при застосуванні державного фінансового аудиту. Такий контроль дає змогу комплексно оцінити стан виконання місцевого бюджету – як з точки зору дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях, законності операцій із бюджетними коштами, так і щодо ефективності управління комунальним майном усіма суб'єктами на місцевому рівні. Саме такої оцінки стану виконання місцевих бюджетів потребують місцеві й центральні органи виконавчої влади та й громадяни, зокрема.

3. 3. Стратегія удосконалення державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів

Система ДФК, яка побудована в Україні, не забезпечує на належному рівні фінансово-бюджетну дисципліну, як в цілому в державі, так і на регіональному рівні, зокрема. Це є наслідком ряду проблем, які створюють тенденції щодо зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень.

Однією із головних проблем органів фінансового контролю є те, що вони фіксують допущені порушення, тоді як їх потрібно передбачати й попереджати. Це свідчить про наявність проблеми переважання заходів подальшого (наступного) контролю. Частка попереднього контролю є незначною через відсутність загального законодавчого визначення сутності і процедур внутрішнього контролю, функціонування якого має забезпечити головний

розпорядник бюджетних коштів – керівник органу. Частково попередній і поточний контроль здійснюється органами ДКСУ на етапах взяття зобов'язань та оплати рахунків. Однак левову частку контролю проводять органи ДАСУ, при цьому заходи подальшого контролю здійснюються через значний час після прийняття управлінського рішення чи проведення господарської операції.

Не запобігають фінансовим порушенням слабкі регламенти і процедури попереднього і поточного контролю, їх формальне застосування. Як наслідок, не менш ніж у двох із трьох перевірених організацій виявляються факти неправомірного використання коштів і майна, порушення в обліку і звітності на значні суми. До суттєвих недоліків чинної системи слід віднести і недостатнє розуміння керівництвом центральних органів виконавчої влади важливості ДФК в системі управління державними фінансами .

Проблема кадрів органів ДФК, стандарти їхньої діяльності, заробітна плата, умови праці та оплати відряджень ускладнюють залучення кваліфікованих працівників в органи урядового контролю. Неефективне здійснення цільової підготовки фахівців для органів ДФК, відсутня також необхідна координація взаємодії між контролюючими органами щодо підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів [153, с. 263].

При цьому, 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. 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 [181].

Основні проблеми ДФК за використання коштів місцевих бюджетів наведено на рис. 3. 3.

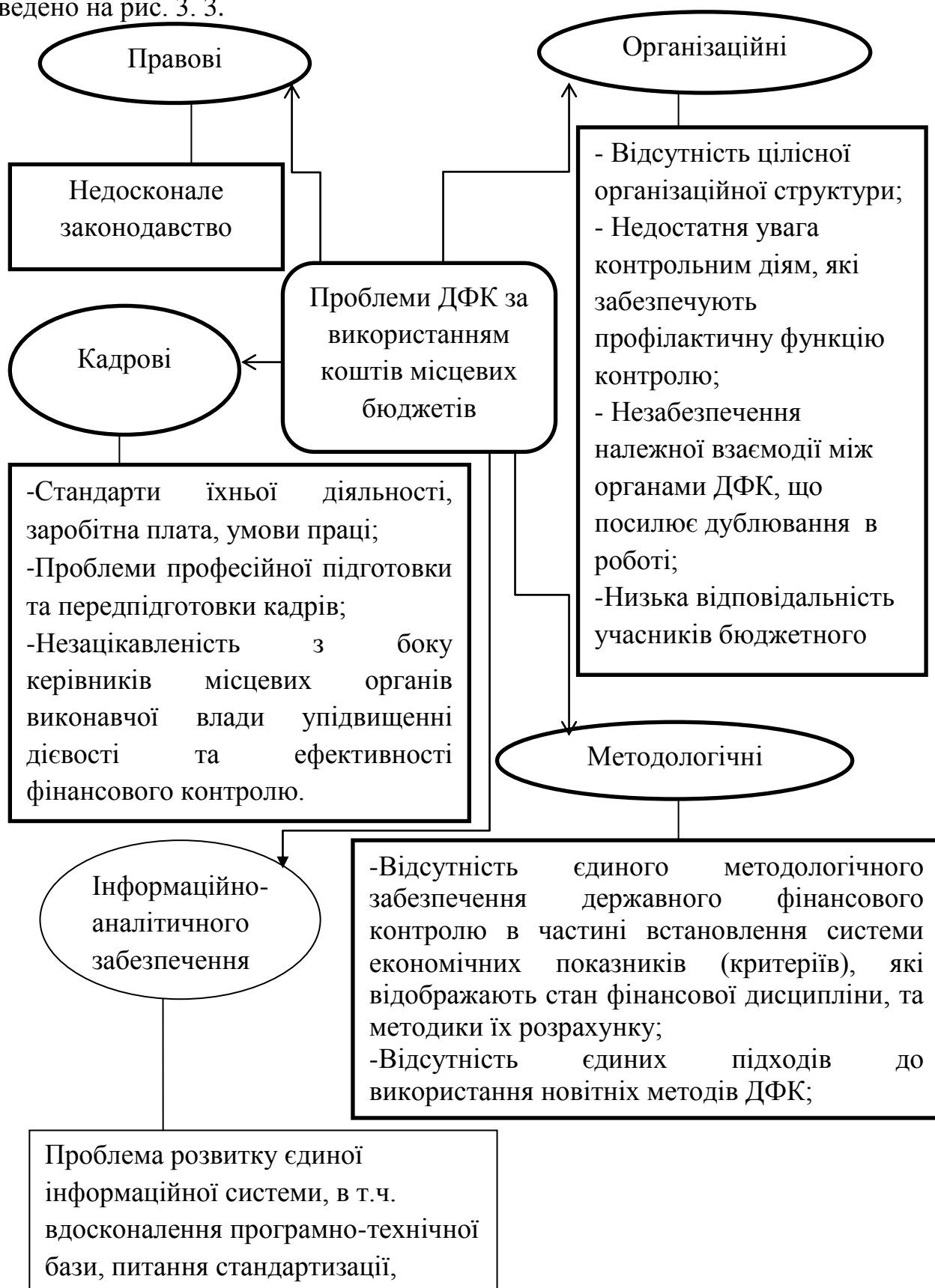


Рис. 3.3. Систематизація основних проблеми ДФК

Джерело: розроблено автором

Однією з головних проблем існування малоефективного внутрішнього фінансового контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів є несформованість інституцій, які б забезпечували його дієвість у кожному окремому регіоні.

На сьогодні згідно нормативно-правої бази у структурі апаратів обласних та районних державних адміністрацій не передбачено окремого підрозділу, на який би покладалися функції з проведення внутрішнього фінансового контролю. Зазначені проблеми посилюються незацікавленістю з боку керівників місцевих органів виконавчої влади у підвищенні дієвості та ефективності фінансового контролю, а також зволіканням процесу розвитку цієї сфери. Відсутність офіційної звітності про стан фінансово-бюджетної дисципліни на місцевому рівні, а також невизначеність механізму встановлення відповідальності посадових осіб створюють умови для значного зниження рівня фінансово-бюджетної дисципліни як в цілому по країні, так і у переважній більшості регіонів.

Також негативним вважаємо недостатньо швидке реагування правоохоронних органів у випадках фінансових порушень, відсутня належна відповідальність посадових осіб за порушення законів та відповідне відшкодування втрачених ресурсів; дублювання окремих функцій державними контролюючими органами, відсутність жорсткої адміністративної відповідальності за бюджетні правопорушення та невідшкодування спричинених збитків, неможливість притягнути винних осіб до відповідальності або тільки в окремих випадках.

Ще однією проблемою, як зазначає Скоропад І.С., є слабка взаємодія ДАСУ з правоохоронними та судовими органами (зволікання судів з розглядом справ, безпідставне звільнення від відповідальності правопорушників, несвоєчасне інформування органів ДАСУ про передачу до органів виконавчої служби постанов про притягнення правопорушників до адміністративної відповідальності). Більше того, суми штрафів, які призначають згідно із

законодавством, значно менші, ніж обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання відповідальних посадових осіб [153, с. 265].

Повноваження Міністерства фінансів України в системі урядового фінансового контролю визначено в ст. 111 Бюджетного кодексу України. Згідно з цією статтею, Міністерство фінансів здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу стосовно як державного, так і місцевих бюджетів. Такі повноваження є досить широкими і дають Міністерству фінансів України змогу проводити контрольні дії в процесі складання, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їхнє виконання [21].

Актуальним на сьогодні є запровадження контролю за ефективним використанням бюджетних коштів одночасно з контролем їхнього цільового використання. Це потребує посилення аналітичної функції фінансового контролю і відповідної підготовки працівників контрольних органів, зокрема, щодо здійснення аналізу ефективної реалізації бюджетних програм та надання відповідних рекомендацій під час підготовки бюджету. Головна проблема в цьому питанні – це відсутність в законодавстві України механізму оцінювання ефективності використання бюджетних коштів.

Так законодавчо не врегульовано такі питання:

- ознаки та критерії, які можуть свідчити про неефективне використання бюджетних коштів;
- порядок визначення обсягу коштів бюджетів, використаних неефективно;
- процедури накладання стягнень та вжиття заходів до розпорядників коштів за фактами неефективного використання коштів та встановлення відповідальності за такими фактами [25, с.119].

Відповідно до стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2021 рр. у частині щодо внутрішнього фінансового контролю визначено посилення управлінської підзвітності на всіх рівнях державного сектору, а саме:

- посилення ефективності внутрішнього аудиту;

- впровадження внутрішнього контролю узгоджено з реформою держуправління [145].

Перед державним фінансовим контролем поставлені наступні завдання:

- проведення спеціалізованих аудитів (ІТ, державні закупівлі);
- підвищення ефективності фінансового інспектування [145].

Метою даної стратегії є сучасна та ефективна системи управління державними фінансами, що має чіткі цілі розвитку та ключові показники ефективності, а також розподіл бюджетних ресурсів згідно пріоритетів розвитку у середньостроковій перспективі.

Реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, згідно із Концепцією розвитку ДВФК на період до 2021 р., необхідно здійснювати шляхом:

- запровадження сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю, яка має забезпечити функціонування у кожному органі державного сектору ефективного внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;
- законодавчого закріплення відповідальності керівника за управління і розвиток організації в цілому;
- запровадження механізмів управління ризиками;
- гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема вдосконалення методологічного та методичного забезпечення внутрішньо-управлінського контролю та аудиту в органах державної влади та серед суб'єктів господарювання державного сектору;
- створення єдиного правового поля державного внутрішнього фінансового контролю та методології його здійснення, розробки відповідних стандартів;
- організації навчання персоналу органів державної влади, що здійснюють внутрішній контроль, внутрішній аудит, а також впровадження сертифікації внутрішніх аудиторів;

- створення належної інформаційно-комунікаційної інфраструктури, посилення публічності та прозорості у системі державного внутрішнього фінансового контролю [139, 145].

Головною причиною відсутності цілісної системи державного фінансового контролю є недосконале законодавство у цій сфері. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» хоч і містить завдання; функції; права, обов'язки і відповідальність органу державного фінансового контролю; правовий захист службових осіб органу державного фінансового контролю, але не має чітко визначеного поняття державного фінансового контролю, системи органів фінансового контролю, форм і методів здійснення ДФК, особливостей його здійснення щодо установ, які утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, загальнодержавних позабюджетних фондів, державних, акціонерних та приватних підприємств. Належним чином, не визначено юридичний статус працівників контрольних служб, який би гарантував незалежність від втручання органів влади, захист і гарантії у випадках протиправних дій.

Проаналізувавши думки науковців, вважаємо, що у Законі України «Про державний фінансовий контроль», чітко мають бути визначені:

- загальні положення: визначення поняття державний фінансовий контроль, обґрунтування потреби його існування, види, форми і методи його здійснення;
- об'єкти державного фінансового контролю;
- органи державного фінансового контролю, їхні повноваження та сфери діяльності;
- основні завдання, принципи та функції державного фінансового контролю;
- права і обов'язки працівників органів державного фінансового контролю;
- координація діяльності та взаємодія контрольних органів;

- організація та здійснення державного фінансового контролю: обов'язкова періодичність, повнота й суцільність перевірок, відшкодування збитків, відповідальність винних службових осіб за допущені порушення;
- реалізація матеріалів перевірок: визначаються основні вимоги та порядок реалізації матеріалів перевірок, а також вимоги до керівників центральних органів виконавчої влади, усіх інших установ і організацій щодо необхідного, своєчасного й повного реагування на приписи та пропозиції контрольних органів. Надати право контрольним органам притягати керівних працівників підконтрольних організацій до матеріальної відповідальності й звільняти із займаних посад;
- оскарження дій органів державного фінансового контролю, матеріалів та висновків за результатами перевірок;
- відповідальність органів державного фінансового контролю та їхніх працівників: за незаконні дії, необ'єктивність допущену під час проведення перевірок;
- вимоги щодо кваліфікації працівників контрольних органів: обов'язковість вищої економічної освіти для усіх працівників контрольних органів та підвищення їхньої кваліфікації один раз на три роки [126, с. 234].

Прийняття цього Закону має започаткувати формування комплексної системи законодавчих і нормативних актів державного фінансового контролю, а також забезпечити рівноправність норм державного фінансового контролю, підвищити статус норм державного фінансового контролю. Ця обставина матиме важливе значення для вирішення правових колізій, усунення суперечностей чинного законодавства, спорів за участю органів державного фінансового контролю (наприклад, стосовно прийнятих ними рішень за перевітками).

Вся система нормативно-правових актів державного фінансового контролю має вибудовуватись з урахуванням таких основних вимог:

- відсутність у нормативно-правових актах державного фінансового контролю суперечностей (у тому числі невідповідності у назвах, термінології тощо), дублювання один одного. Виконання цього принципу в цілому має бути забезпечене чіткою концепцією та правилами побудови системи правового регулювання державного фінансового контролю;
- чітке визначення того, які конкретні питання державного фінансового контролю розглядаються на тому чи іншому рівні нормативного регулювання, як відбувається процес взаємодії з іншими рівнями, які види нормативно-правових актів належать до того чи іншого рівня;
- з'ясування обов'язковості застосування, порядку розроблення й узгодження нормативно-правових актів державного фінансового контролю.

Узагальнюючи приведену інформацію, Україні потрібно:

- прийняти Закон України «Про державний фінансовий контроль»;
- прийняти Закон України «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства і відповідальність за бюджетні правопорушення», визначити органи, що мають здійснювати такий контроль, їх повноваження, перелік бюджетних порушень залежно від стадії бюджетного процесу; порядок прийняття рішень щодо таких порушень; основні процедури накладання стягнень і вжиття санкцій до порушників бюджетного законодавства;
- провести наради на регіональних рівнях із обговоренням актуальних і загальних проблем організації ефективного державного фінансового контролю в Україні, особливо з працівниками, які безпосередньо здійснюють державний фінансовий контроль на місцях;
- чітко визначити кінцевий результат та інші умови ефективного використання бюджетних коштів;
- розробити методичку оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності та забезпечити її використання у практичній роботі [103, с. 322].

Не менш важливою є проблема відсутності 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, територіальну ДФСУ, територіальні управління ДКСУ, ДАСУ здійснює організацію управління цією частиною публічних фінансових ресурсів держави і внутрішній контроль цього процесу. У той же час зовсім відсутній зовнішній, незалежний контроль за цією частиною публічних фінансів. Без рішення цього питання не можна вести мову про цілісність і завершеність системи внутрішнього і зовнішнього державного контролю за публічними фінансовими ресурсами і державним майном.

Отже, побудувати ефективну систему фінансового контролю в Україні, яка б забезпечувала стабільний стан фінансово-бюджетної дисципліни в регіонах можливо лише при наявності ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю в органах місцевої влади на всіх рівнях (області, міста, села тощо), тобто системи муніципального фінансового контролю. З цією метою необхідно розробити та схвалити на законодавчому рівні оновлену сучасну модель системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні.

На нашу думку, найоптимальніша і така, що відповідає б вимогам ЄС, модель системи державного фінансового контролю на місцевому рівні (муніципального фінансового контролю) в Україні повинна включати:

- зовнішній незалежний фінансовий контроль, у частині загального незалежного контролю за надходженнями до бюджетів усіх рівнів та витрачанням бюджетних коштів, у тому числі й місцевих бюджетів та трансфертів. Він повинен здійснюватися Рахунковою палатою, а також її регіональними представництвами;
- внутрішній фінансовий контроль, у частині контролю за своєчасним та в повному обсязі надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів)

усіх рівнів. Він повинен здійснюватися Міністерством фінансів, зокрема ДФСУ, а також іншими уповноваженими органами влади;

- внутрішній фінансовий контроль, у частині контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів з місцевих бюджетів, внутрішні служби контролю та аудиту у складі місцевих органів влади (муніципальні органи контролю) і аудитори у бюджетних установах; у частині контролю за використанням трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам. Він повинен здійснюватися уповноваженими представниками (державними аудиторами) Міністра фінансів.

В Україні для стабілізації фінансово-бюджетної дисципліни на місцевому рівні необхідно здійснити низку системних заходів:

- створити внутрішній державний аудит в органах місцевої виконавчої влади, при цьому, розмежувати функції інспектування (ревізії) та аудиту;
- вжити відповідних заходів щодо впровадження системи муніципального фінансового контролю та аудиту на регіональному та місцевому рівні;
- запровадити оцінювання ризиків при проведенні державних аудитів і фінансового управління та прозорий механізм планування проведення контрольних заходів;
- посилити відповідальність керівників на всіх рівнях управління та чітко встановити її межі в законодавстві;
- створити умови на місцевому рівні з підготовки та перепідготовки кадрів відповідно до нових кваліфікаційних вимог та методик;
- розробити єдину форму та порядок звітності у сфері державного фінансового контролю та аудиту для місцевих органів виконавчої влади;
- створити єдину інформаційну базу у сфері державного фінансового контролю з можливістю використання її на місцевому рівні.

Реорганізація ДФІ у Державну аудиторську службу – це крок до вдосконалення системи ДФК, що показав позитивні зміни щодо складу завдань та вповноваження на виконання цих завдань суб'єкта контролю. Але, водночас, утворення нового суб'єкта ДФК не призвело до побудови дієвої системи ДФК.

Тому є потреба в подальшому вдосконаленні складових і принципів такого контролю.

Таким чином, дослідивши та проаналізувавши діяльність чинних органів державного фінансового контролю на загальнодержавному та місцевому рівнях, посиленню державного фінансового контролю бюджетних потоків можуть сприяти такі заходи:

По-перше, насамперед, на основі розробленої та затвердженої Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2021 року та Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», доопрацювати і прийняти Закон України «Про державний фінансовий контроль в Україні», та 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 рівні;

По-друге, розширити повноваження Рахункової палати України з трансформованими функціями, розширеними повноваженнями та розгалуженою територіальною структурованістю, куди слід залучати кращих фахівців контролюючих органів. До його основних функцій має входити контроль за дотриманням законності, доцільності та ефективності розпорядчих і виконавчих дій, а також функціонування системи управління економікою в цілому. Також для підвищення ефективності роботи Вищого органу державного фінансового контролю внести відповідні зміни до чинного законодавства, до функцій якого слід віднести здійснення державного фінансового контролю за формуванням бюджетних коштів, а не лише за їх використанням;

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 коштами 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

розвивається відповідальність контролюючих органів, але й відбувається нерациональне витрачання виділених бюджетних коштів контролюючими органами на їх діяльність. Вважаємо, з метою мінімізації витрат на державний фінансовий контроль необхідним є ретельне координування і узгодження робіт, що здійснюються різними контролюючими органами. Особливо важливим питання координації діяльності органів державного фінансового контролю постало 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 місцевим бюджетом програми;

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

По-п'яте, у нових економічних умовах вельми 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 аудиту та якість і достовірність його результатів.

Доведено, що основними напрямками подальшого розвитку та реформування державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів мають бути:

- прийняття ЗУ «Про державний фінансовий контроль в Україні», заснованого на єдиних принципах, завданнях, правилах та єдиній методології;
- координації взаємодії контрольних органів різних рівнів, що здійснюють внутрішній та зовнішній контроль;

- законодавче забезпечення незалежності органів державного фінансового контролю;
- застосування сучасних інформаційно-технологічних інструментів, що забезпечують результативність та ефективність фінансового контролю щодо формування та виконання місцевих бюджетів;
- своєчасне вжиття заходів на виконання пропозицій органів державного фінансового контролю, що вносяться за результатами контрольних дій;
- забезпечення достовірності та надійності інформації про державні видатки, соціально-економічну результативність та ефективність витрачання державних коштів.

Отже, ефективність державного фінансового контролю може бути забезпечена, якщо зовнішній та внутрішній контроль будуть своєчасними та об'єктивними, чітко регламентованими, орієнтованими на кінцевий результат, що забезпечить виконання визначених завдань та досягнення цілей соціально-економічного розвитку. Важливе місце при цьому займає формування інституційного забезпечення, встановлення правового статусу інституцій, чітке визначення прав і обов'язків, методів і форм контрольних заходів у сфері управління державним фінансами. Слід базуватися на принципі фінансової децентралізації системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів, яка б відповідала сучасним запитам і сприяла стабільному зростанню економіки України та її регіонів. Треба чітко визначити роль і місце держави й органів місцевого самоврядування у цій сфері, зокрема розмежувати компетенції між усіма рівнями влади одночасно, визначивши функціональні повноваження органів державної влади й місцевого самоврядування, у тому числі обласних та районних рад, виключаючи їх дублювання. З огляду на це, необхідно визначитися щодо стратегії державного фінансового контролю місцевих, етапів її впровадження на середньо термінову та довготермінову перспективи.

Узагальнюючи інформацію, наведену у підрозділі 2.1, на рис. 3. 4 запропоновано основні етапи виконання планових завдань ДФК в умовах фінансової децентралізації.



Рис. 3. 4. Структурно-логічна схема виконання планових завдань ДФК в умовах фінансової децентралізації

Джерело: запропоновано автором

Таким чином, український фінансово-бюджетний механізм державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні знаходиться на етапі свого становлення та реформування державного управління на загалом визнаній практиці державного контролю. Запропонована організаційна структура органів ДФК України (див. підрозділ 1.3.) дозволить розмежувати їх повноваження, підвищити ефективність проведення контрольних заходів, створить передумови

для координації діяльності контролюючих та підконтрольних суб'єктів державного фінансового контролю.

За результатами дисертаційного дослідження, щодо контролю за використанням бюджетних коштів на регіональному рівні, нами зроблені такі висновки:

- перевірки та ревізії установ і організацій, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, в середньому, не перевищують 20 відсотків кількості перевірених протягом року об'єктів, тобто контроль законності та цільового використання коштів у згаданих установах не здійснюється протягом тривалого часу. Це фактично безконтрольність. При цьому мають місце і так звані «замовні» перевірки деяких об'єктів;
- значний період часу між контрольними заходами зменшує можливість відшкодування завданого державі збитку;
- недостатня увага приділяється проведенню спеціальних перевірок, спрямованих на виявлення та ліквідацію схем розкрадань бюджетних коштів, а існування впродовж тривалого часу різноманітних схем та механізмів відволікання і розкрадання коштів бюджетів всіх рівнів свідчить про неоптимальність методів та програм перевірок, недостатню професійну підготовку спеціалістів, які здійснюють контрольно-ревізійну діяльність;
- недостатньо застосовуються заходи з посилення внутрішнього фінансового контролю, підвищення відповідальності посадових осіб за дотриманням законності та забезпеченням ефективного використання бюджетних ресурсів.

Висновки до розділу 3

Розглянувши напрями вдосконалення державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України, ми дійшли наступних висновків:

Світовий досвід організації фінансового контролю в цілому можна використати при вирішенні проблем у цій сфері в Україні. Вивчення їхніх досягнень і помилок безперечно допоможе на нашому власному шляху до цивілізованого ринку та фінансового правопорядку. Важливим є активізація співробітництва України з міжнародними спеціалізованими організаціями у сфері ДФК із запозиченням і адаптуванням їх кращих практик.

Доцільно використовувати досвід Польщі, оскільки у цій державі місцеві бюджети часто мають профіцит в 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, є стабілізаторами соціально-політичної ситуації в державі. Проте в Україні переважна більшість місцевих бюджетів є дотаційними, а частка надходжень від справляння місцевих податків та зборів є мізерною.

Для України, з метою опанування нових підходів до організації державного фінансового контролю, цікавим є вивчення досвіду Німеччини у цьому питанні. Зокрема ВОФК у Німеччині є незалежним органом фінансового контролю і відповідає лише перед законом, натомість РП України підпорядковується Верховній раді України, що вже не може свідчити про достатню незалежність. На нашу думку, тільки справді незалежний ВОФК з його регіональними підрозділами, з чітко законодавчо визначеними принципами і порядком роботи зможе ефективніше здійснювати державний фінансовий контроль за використанням коштів місцевих бюджетів.

Необхідним і першочерговим є прийняття Закону України «Про державний фінансовий контроль» і Кодексу етики аудиторів. Нами визначено і проаналізовано питання, які мають бути врегульовані і чітко регламентовані у ЗУ «Про державний фінансовий контроль». Нами встановлено, що органам державного фінансового контролю в Україні властиві такі недоліки: вони діють відокремлено, відсутня система їх взаємодії і координації в результаті чого деякі сторони управління бюджетними коштами 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, вважаємо, що з метою підвищення ефективності державного фінансового контролю місцевих бюджетів необхідним є ретельне координування і узгодження робіт, що здійснюються різними контролюючими органами.

У зв'язку із низькою кількістю проведених державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів ДАС і з негативною тенденцією до їх зменшення протягом останніх років, необхідно чітко визначити критерії та процедури вибору об'єктів державного фінансового аудиту.

Отримані науково-практичні результати у частині удосконалення державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України знайшли своє відображення у працях автора [45; 50; 53; 54; 55; 56].

ВИСНОВКИ

У дисертації обґрунтовано теоретичні, методичні та практичні рекомендації щодо удосконалення діючої системи ДФК коштів місцевих бюджетів з метою підвищення його ефективності. За результатами проведеного дослідження сформульовано такі висновки і пропозиції теоретичного і практичного характеру:

1. Узагальнено теоретико-методологічні положення щодо організації функціонування ДФК використання коштів місцевих бюджетів України. Розроблення схеми його організації повинно здійснюватись за такими етапами: визначення цілей та завдань; формування концепції організації; розроблення методології організації; визначення способу реалізації кожного із методів; оцінка отриманих результатів; розробка заходів із удосконалення. При формуванні єдиної системи ДФК основними мають бути такі складові: сукупність органів ДФК, взаємодія між ними й органами державної влади, встановлення ієрархії контрольних органів, перелік об'єктів контролю, визначення підконтрольних суб'єктів, перелік інструментарію (форм, методів, засобів тощо), які можуть бути застосовані конкретними суб'єктами контролю, права, обов'язки, відповідальність суб'єктів контролю і підконтрольних об'єктів.

2. Удосконалено понятійний апарат дослідження, запропоновано тлумачення сутності ДФК використання коштів місцевих бюджетів як системи заходів та діяльності суб'єктів державного фінансового контролю (органів державної влади, місцевого самоврядування та спеціальних органів фінансового контролю) з метою законності, ефективності, доцільності при розподілі та використанні коштів місцевих бюджетів для виявлення, усунення та запобігання порушень у майбутньому.

3. За результатами узагальнення існуючих наукових підходів вітчизняних та зарубіжних фахівців із застосуванням економіко-математичного моделювання, проведено аналіз до визначення ефективності державного

фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів шляхом поєднання критеріїв результативності, дієвості і реалізації результатів контролю. При умові, що кожен із трьох наведених коефіцієнтів є однаково важливим для визначення ефективності державного фінансового контролю, на основі лінійної комбінації запропонований коефіцієнт ефективності державного фінансового контролю.

4. Виокремлено систему організації державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України в частині встановлення співвідношення контрольних повноважень щодо місцевих бюджетів між спеціальними органами фінансового контролю та органами місцевого самоврядування. Доведено, що кожен орган ДФК використання коштів місцевих бюджетів має вирішувати свої конкретні завдання, повинен мати свої об'єкти перевірок та діяти за єдиними методологічними і організаційними принципами. Важливо методологічно обґрунтовано розмежувати, тобто виключити дублювання основних функцій контрольних та казначейських органів, РПУ і ревізійних органів головних розпорядників бюджетних коштів при здійсненні контролю за законністю використання бюджетних ресурсів.

5. Запропоновано напрями вдосконалення системи документообігу органів Державної казначейської служби України та її інтеграції із системою електронної взаємодії органів виконавчої влади. Зокрема, на базі досліджень ефективності запровадження системи дистанційного обслуговування «Клієнт-Казначейство», що створить передумови для формування єдиної інформаційної бази у сфері ДФК. Адже важливим питанням підвищення якості контрольних заходів є впровадження сучасних інформаційних технологій роботи контролюючих органів, тобто створення вищим органом державного фінансового контролю єдиної для всіх інтегрованої бази даних, або системи обліку результатів діяльності всіх контролюючих органів. Доцільно запровадити загальний моніторинг зведених даних про виявлені порушення фінансової дисципліни та відшкодовані збитки.

6. На основі систематизації методичних основ обґрунтовано проведення державного фінансового контролю із застосування державного фінансового аудиту. При цьому аргументовано, що аудит ефективності є перспективним видом державного фінансового контролю, адже за його результатами формуються незалежні висновки про ступінь результативності розпорядження державними фінансовими ресурсами, ефективності рішень, прийнятих органами виконавчої влади під час виконання завдань, та економічності використання витрачених на це бюджетних коштів. Такий контроль дає змогу комплексно оцінити стан виконання місцевого бюджету – як з точки зору дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях, законності операцій із бюджетними коштами, так і щодо ефективності управління комунальним майном усіма суб'єктами на місцевому рівні. Саме такої оцінки стану виконання місцевих бюджетів потребують місцеві й центральні органи виконавчої влади та й громадяни, зокрема.

7. Обґрунтовано підходи до формування сучасної концепції розвитку ДФК використання коштів місцевих бюджетів, яка, на відміну від існуючих, передбачає: прийняття Закону України «Про державний фінансовий контроль» та Кодекс етики аудиторів; визначення форм і порядку звітності у сфері ДФК та аудиту для місцевих органів виконавчої влади; створення єдиної інформаційної бази у сфері державного фінансового контролю з можливістю використання її на місцевому рівні.

8. Розроблено наукові підходи до визначення основних етапів виконання планових завдань ДФК в умовах фінансової децентралізації, яка доводить, що ефективність державного фінансового контролю може бути забезпечена, якщо зовнішній та внутрішній контроль будуть своєчасними та об'єктивними, чітко регламентованими, орієнтованими на кінцевий результат, що забезпечить виконання визначених завдань та досягнення цілей соціально-економічного розвитку. Важливе місце при цьому належить формуванню інституційного забезпечення, встановленню правового статусу інституцій, чіткому визначенню прав і обов'язків, методів і форм контрольних заходів у

сфері управління державним фінансами. Важливо базуватися на принципі фінансової децентралізації системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів, яка б відповідала сучасним запитам і сприяла стабільному зростанню економіки України та її регіонів. Визначено роль і місце держави й органів місцевого самоврядування у цій сфері, зокрема розмежувати компетенції між усіма рівнями влади одночасно, визначивши функціональні повноваження органів державної влади й місцевого самоврядування, у тому числі обласних та районних рад, виключаючи їх дублювання.

Отримані наукові результати, рекомендації та пропозиції сприятимуть підвищенню ефективності державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів та можуть бути використані у процесі удосконалення нормативно-правової бази його організації в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу: навч. посібник для студ. вищих навч. закладів. Київ: МАУП. 2007. 240 с.
2. Базилевич В.Д., Баластрик Л.О. Макроекономіка: навч. посібник Київ: Атіка. 2006. 368 с.
3. Базилевич В. Д. Баластик Л.О. Державні фінанси: навч. посібник / за заг. ред. В. Д. Базилевича. Київ: Атіка. 2004. 368 с.
4. Барабаш Н. Удосконалення системи державного фінансового контролю // Фінансовий контроль. 2005. № 3. С. 44 - 47.
5. Бардаш С. В. Про доцільність централізації державного контролю в Україні // Національна бібліотека України ім. Вернадського. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_12/Bardach.htm
6. Бариніна М. Уроки шведської, або Тривалий шлях від «елементів аудиту» до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами // Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53826>.
7. Бариніна-Закірова М. В. Деякі проблеми нормативно-правового характеру у сфері державного фінансового контролю // Фінанси України. 2005. № 1. С. 45 - 48.
8. Бариніна-Закірова М. В. Нотатки про методи урядового фінансового контролю // Фінансовий контроль. 2005. №1. С. 53-60.
9. Барыкин Е.А. Организационно-правовые основы реализации принципа эффективности публичных расходов в Российской Федерации: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук по спец.: 12.00.14. Москва, 2011. С. 29.
10. Басанцов І. В. Нормативні питання державного фінансового контролю // Electronic Sumy State University Institutional Repository. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/8520/1/Basantsov.pdf>.

11. Басанцов І.В. Стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю // Механізм регулювання економіки. 2011. № 1. С. 164-171.
12. Басанцов І. В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю // Вісник Сумського державного університету. Суми, 2004. № 6 (65). С. 149 - 156. (Серія Економіка).
13. Білуха М.Т., Дмитренко М.Г., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник, 2-ге вид., перероб. і доп. Київ: Українська академія оригінальних ідей, 2006. 888 с.
14. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: підручник. Київ: Вища школа, 1996. 320 с.
15. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм // Финансы и статистика, Москва: 1999. 256 с.
16. Бубенко І.В., Бутенко В.Л. Проблеми фінансового контролю на регіональному рівні // Економічний простір. 2008. №11. С. 51-56.
17. Бугаєнко В. Проблеми державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ // Вісник КНТЕУ. 2009. № 4. С. 100-105.
18. Буряк П. Ю. Концептуальні та методичні основи аудиту ефективності // Національна бібліотека України імені Вернадського. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2009_16/BurjakP.pdf.
19. Бутинець Ф.Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. посібник для студ. вищих навч. закладів по спеціальності 7050106 "Облік і аудит" / за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП "Рута", 2001. 416 с.
20. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М. та ін. Контроль і ревізія: підручник, 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2002. 544 с.
21. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
22. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік /Зубенко В.В., Самчинська І.В., Рудик А.Ю. та ін. ІБСЕД, Проект зміцнення місцевої фінансової ініціативи. Київ, 2015. 80 с.

23. Василик О. Д. Теорія фінансів : підручник. Київ: НІОС, 2003. 411 с.
24. Василик О. Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України. Київ: НІОС, 2002. 540 с.
25. Вацик Н. І. Необхідність вдосконалення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів // Галицький економічний вісник. 2010. Вип. №3 (28). С.184-190.
26. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит». Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2005. 22 с.
27. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 532 с.
28. Виговська Н. Г. Розвиток методичних основ ефективності внутрішнього фінансового контролю//Національна бібліотека України ім. Вернадського. URL:http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/2011_1/9Vygovska.pdf
29. Виговська Н. Г. Роль і значення фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту: Економічні науки. Житомир: ЖІТІ, 2002. № 18. С. 178-182.
30. Вітвицька Н. С., Чумакова І. Ю., Коцупатрий М. М. та ін. Державний фінансовий контроль: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. Дисципліни. Київ: КНЕУ, 2003. 408 с.
31. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. Москва: «Юридическая литература», 1973. 135 с.
32. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право: учеб. пособ. Харьков: Легас, 2003. 360 с.
33. Вюртенберг Т., Колишко Р. Розвиток місцевого самоврядування в Україні: наближення до європейських конституційних принципів і практики // Українсько-Європейський журнал міжнародного та порівняльного права. Т. 1. Вип. 3. 2002. С. 39-54.

34. Генеза ринкової економіки (політ економіка, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність: терміни, поняття персоналі / за наук. ред. Г. І. Башнянина, В. С. Іфтемічука В.С. Львів: «Магнолія плюс». 2004. 688 с.
35. Германчук П., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. Київ: НВП "АВТ", 2004. 424 с.
36. Гетманець О. П. Бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю // Право і безпека. 2005. № 4. С. 57.
37. Глущенко В.В., Хмельков А.В. Фінансовий контроль в Україні: вектори розвитку // Фінанси України. 2012. №6. С. 97-103.
38. Голяш І., Будник Л. Особливості сучасного стану системи контролю та необхідність її реорганізації // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, контролю та аудиту у сфері надання послуг. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: Тернопіль: Економічна думка, 2005. С. 11-15.
39. Грабчук О. М., Корнєєв М. В. Забезпечення дієвого фінансового контролю як інструмента державної фінансової політики // Інноваційний поступ України в економічному просторі: монографія/ за наук. ред. проф. С. Ю. Хамініч. Дніпропетровськ, 2011. 356 с. С. 67-74.
40. Грабчук О. М. Фінансовий контроль у підвищенні ефективності бюджетного процесу в Україні // Інвестиції: практика та досвід. 2012. № 16. С. 15-17.
41. Грідчина М. В., Захожай В. Б., Осіпчук Л. Л. та ін. Фінанси (теоретичні основи): підручник // під керівництвом і за наук. ред. М. В. Грідчіної, В. Б. Захожая. Київ: МАУП, 2002. 280 с.
42. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коупатрий М. М. Державний фінансовий контроль : навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
43. Данчевська І.Р. Аналіз державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Принципи забезпечення розвитку

- підприємств в умовах змін ринкового середовища: Всеукраїнська науково-практична конференція. Одеса: Громадська організація «Центр економічних досліджень та розвитку», 2017. С. 102-103.
44. Данчевська І.Р. Аналіз та результати державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Проблеми системного підходу в економіці. № 5 (61). 2017. С. 227-231.
 45. Данчевська І.Р. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів // Шляхи покращення зовнішньоекономічної діяльності України: Всеукраїнська науково-практична конференція. Київ: Київський економічний науковий центр, 2017. С. 97 – 100.
 46. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні // Економіка та суспільство. 2017. № 11. URL: <http://economy and society.in.ua>.
 47. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні // Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція. Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2017. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream>. С. 147-149.
 48. Данчевська І.Р. Інституційне середовище державного фінансового контролю на рівні місцевих бюджетів // Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: Міжнародна наукова конференція. Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2017. С. 415-417.
 49. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Ефективність державного фінансового контролю місцевих бюджетів // Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 18. URL: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017>.
 50. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю місцевих бюджетів та шляхи його покращення в

- Україні // *economy and society: modern foundation for human development*. Leipzig university. 2016. С. 176-178.
51. Данчевська І.Р., Ковалюк О. М. Характеристика органів державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. № 2. С. 272-275.
 52. Данчевська І.Р. Організаційні засади державного фінансового контролю в Україні // *Науково-практичний журнал «Інфраструктура ринку»*. 2017. №13. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/13-2017>.
 53. Данчевська І.Р. Організація та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів України // *Проблеми теорії та практики обліково-аналітичних наук: колективна монографія працівників і аспірантів кафедри обліку і аудиту ЛНУ ім. І. Франка*, 2016. С. 225-237.
 54. Данчевська І.Р. Перспективи впровадження зарубіжного досвіду державного фінансового контролю в Україні // *Механізми реалізації політики модернізації економіки країн: Міжнародної науково-практичної конференції*, Дніпро: Наукова економічна організація «Перспектива», 2017. С. 124 – 127.
 55. Данчевська І. Р. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів // *Науково-економічний журнал «Інтелект XXI»*. 2017. № 5. С. 107-110.
 56. Данчевська І.Р. Стратегічні напрями удосконалення державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // *Формування та розвиток інформаційної економіки: зовнішні та внутрішні фактори впливу: міжнародна науково-практична конференція*, Київ: Аналітичний центр «Нова економіка», 2017. С. 49 – 53.
 57. Данчевська І.Р. Сутність і призначення державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів України // *Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми становлення та розвиток*. Львів: Львівська економічна фундація, 2017. С. 85 – 88.

58. Децентрализация: Эксперименты и реформы / Под ред. Тамаша М. Хорвата: Local Government and Public Service Reform Initiative. 2000. 484с.
59. Дікань Л. В., Голуб Ю. О., Синюгіна Н. В. Державний аудит. Київ: Знання, 2011. 503 с.
60. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 245 с.
61. Дікань Л. В., Синюга Н.В. Фінансово-господарський контроль: навч. посібник. Харків.: ХНЕУ, 2011, 430 с.
62. Долінська Р. Г. Державні фінанси: навч. посібник для студентів інженерно-економічних спеціальностей, слухачів після вузівської системи навчання, аспірантів і спеціалістів. Харків: НТУ «ХП», 2002. 232 с.
63. Дорошенко О. О. Методичні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм // Фінанси, облік і аудит. 2010. № 16. С. 227 - 233.
64. Дорош Н. І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення // Фінанси України. 1998. №1.
65. Дорош Н.І. Аудит: методологія та організація. Київ, 2001. 402 с.
66. Дмитренко Г. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні // Статистика України. 2009. № 3. С. 118-123.
67. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 – Механізми державного управління /Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. Київ, 2011. С. 36.
68. Дмитренко Г. В. Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду // Економіка та держава. 2009. №7. С. 76-79.
69. Дмитренко Є. С. Фінансовий контроль // Великий енциклопедичний словник. Київ: Юрид. думка, 2007. 942 с.
70. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. - К.: ТОВ "Імекс - ЛТД", 2007. - 304 с.

71. Дудко В.П. Державний фінансовий контроль: підруч. 2-ге вид., перероб. і допов. Чернівці: Прут, 2008. С. 32.
72. Экономическая энциклопедия. Москва: Экономика, 1999. С.726
73. Економічна енциклопедія. Т. 3. Київ: Видавничий центр «Академия», 2005. С. 361.
74. Єфименко Т.І., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм. Київ: НДФІ, 2004. 320 с.
75. Жовніренко О. В. Методичні положення по оцінці ефективності внутрішнього фінансового контролю/ Scientific World. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer20/205.htm>.
76. Жукова О. О., Руденко Ю. В. Удосконалення системи державного фінансового контролю з урахуванням зарубіжного досвіду // Управління розвитко. 2011. №2 (99). С. 125-135.
77. Журавський В. С. Теоретичні та організаційно-правові проблеми становлення і розвитку українського парламенту: дис. д-ра юрид. наук: спец. 12.00.01. Одеса, 2001. С. 24.
78. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник / Видавництво Національного університету «Львівська політехніка». Львів 2005. 714 с.
79. Загорський В.С., Вовчак О.Д., Благун І.Г. та ін. Фінанси: навч. посібник 2-ге вид. Київ: Знання, 2008. С. 30-34.
80. Іваницька О.М., Чумакова І.Ю. Теорія нового державного менеджменту та її застосування при модернізації державного фінансового контролю // Фінанси України. 2011. №5. С. 68-77.
81. Іванова І. М. Державний фінансовий контроль / Парадигми розвитку. Київ: Академвидав, 2010. 168 с.
82. Івашова Л. М., Гнєзділова О. М., Волик Н. Г. Фінансовий контроль і аудит: реалії та перспективи розвитку: монографія. Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2012. 639 с.

83. Івашова Л. М., Івашов М. Ф. Теорія та історія державного управління // Вісник АМСУ. № 2 (11). 2014. (Серія: «Державне управління»).
84. Каленський Л. М. Контрольно-ревізійна служба – суб’єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності. Київ: Ін-т рег. досл. НАН України, 2001. С. 203.
85. Калюга Є. В. Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04. Київ, 2002. С. 34.
86. Карпінський Б.А., Грицюк І.В. Фінансовий контроль за формуванням та використанням коштів місцевих бюджетів у процесі підвищення їх фінансової самостійності. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2010_18
87. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: дис. канд. юрид. наук. Ірпінь, 2004. 228 с.
88. Керівні принципи з аудиту державних фінансів: збірник базових документів INTOSAI. Київ, 2003. 123 с.
89. Кінашук Л. Л. Аудиторська діяльність в системі фінансового контролю: організаційно-правові засади, Київ 2015, с. 70
90. Клець Л. Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні. URL: www.dspace.nbu.gov.ua.
91. Ковалюк О.М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки // Фінанси України. 2002. № 7. С. 51-58.
92. Ковалюк О.М. Фінансовий механізм організації економіки України (проблеми теорії і практики): монографія. Львів: Вид. центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2002. 396 с.
93. Ковалюк О.М. Фінансові важелі державного регулювання економіки в умовах подолання кризових явищ // Науковий вісник НЛТУ України. 2010. Вип. 20.9. С. 141-145.

94. Коноплицький В. А., Філіна Г. І. Економічний словник : тлумачно-термінологічний. Київ: КНТ, 2007. 580 с.
95. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. Київ: Преса України, 1997.
96. Корень Н.В. Концептуальні засади формування системи державного фінансового контролю в умовах економічних реформ // Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 8. С. 21-25.
97. Кузькін Є. Ю., Котляревський Я. В., Шишко О. В Зарубіжний досвід фіскальної децентралізації: проблеми та шляхи розв'язання // Фінанси України. – 2015. - № 12. – С. – 63-72.
98. Кухар І.Р. Аналіз поступлень податкових платежів у місцеві бюджети // Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів: Матеріали Міжнародної наукової студентсько-аспірантської конференції ЛНУ ім. Івана Франка. Львів, 2012. С. 183-185.
99. Кухар І. Р. Аналіз правового забезпечення державного фінансового контролю в Україні // Проблеми сучасної економіки: Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції Східноукраїнського інституту економіки та управління. Донецьк, 2013. С. 13-14.
100. Кухар І. Р. Контроль використання коштів місцевих бюджетів України // Збірник науково-техічних праць Національного лісотехнічного університету України. Львів, 2013. Вип. 23.1 С. 331-334.
101. Кухар І. Р. Місцевий бюджет як економічна категорія, його об'єктивна необхідність та призначення // Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: Матеріали XX-ої Міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих учених ЛНУ ім. Івана Франка. Львів, 2013. С. 118-119.
102. Кухар І. Р. Оцінка ефективності та доцільності використання коштів місцевих бюджетів // Збірник наукових праць ЛНУ ім. Івана Франка. Львів. 2014. С. 473 – 476.

103. Кухар І.Р. Шляхи посилення державного фінансового контролю у використанні бюджетних коштів // Формування ринкової економіки в Україні // Збірник наукових праць ЛНУ ім. Івана Франка. Львів, 2013. Вип.29, ч.1. С. 319-322.
104. Левицька С. Про ефективність державного фінансового контролю // Економіка України. 2007. № 4. С. 83-94.
105. Литвиненко Л. Система фінансового контролю у Франції: уроки для України // Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України. 2008. №1. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpnadu/2008_1/06%20Mechanics.pdf
106. Лімська декларація керівних принципів контролю // Декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 01.10.1977. Офіційний сайт Рахункової палати України. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
107. Мамишев А.В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування // Фінансовий контроль, 2006. №2 (31). С. 55-56.
108. Мамишев А. В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом // Фінанси України. 2003. № 11. С. 126-137.
109. Матеріали офіційного сайту INTOSAI. URL: http://www.intosai.org/en/portal/about_us/.
110. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн // Фінансовий контроль. 2002. № 2. С. 33 - 36.
111. Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента : пер. с англ. Москва: Дело, 1992. 702 с.
112. Микитюк І. С. Єдина система державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» // Науково-дослідний фінансовий інститут Академії фінансового управління Міністерства фінансів України. Київ, 2009. С. 24.

113. Місцеве самоврядування в Україні. 2015 рік. / Асоціація міст України // URL: http://auc.org.ua/sites/default/files/stanlg_2015_0.pdf
114. Мних Є. М., Никонович М.О., Барабаш Н.С та ін Державний фінансовий контроль: методологія і організація: монографія /за ред. Є.В. Мниха. Київ: КНЕУ, 2009. С 41.
115. Мочерний С. В. та ін. // Економічна енциклопедія: у 3-х томах. Київ: Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.
116. Нагребельний В. П., Чернадчук В. А., Сухонос В. В. Фінансове право України: навч. посібник // 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.
117. Овсянников Л. Закон о государственном финансовом контроле: все-таки нужен президентский контроль // Президентский контроль. 1998. № 9. С. 5.
118. Олійник Д. С. Питання вдосконалення контролю виконання місцевих бюджетів // Фінанси України, 2008. №7. С. 91.
119. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): навч. посібник 2-ге вид., доп. і перероб. Київ: КНЕУ, 2001. 240 с.
120. Орлюк О.П. Фінансове право: навч. посібник. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 527 с.
121. Основи державного незалежного професійного та внутрішнього аудиту: підручник / за ред. Проф. Немченко В.В., Редько О.Ю. Київ: Центр навчальної літератури, 2012. 540 с.
122. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>
123. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/promova-ministra-finansiv-natalii-iaresko-na-zasidanni-uriadu-shchodo-vykonannia-derzhavnoho-biudzhetu-za-rik>

124. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.
125. Піхоцький В. Ф. Напрями розвитку та вдосконалення системи державного фінансового контролю // Ефективність державного управління: збірник наукових праць. Львів, 2011. Вип. 27. С. 445-450.
126. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: монографія. Львів, 2014. 334 с.
127. Плєскач В.Л., Жадько К.С. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки // Фінанси України. 2009. № 6. С. 85.
128. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. Офіц. вид. Київ: Парлам. вид-во, 2010.
129. Пожар Т. О. Концепція побудови структури органів державного фінансового контролю на засадах новітнього державного врядування Економіка і управління. 2012. № 2(9). С. 42–46.
130. Пожар Т. Сучасні міжнародні системи державного контролю і аудиту // Роль інновацій у підвищенні наявного потенціалу країни : Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції. Тернопіль: Крок, 2011. Ч.2. С. 148 - 149.
131. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 року № 3125-XII
132. Про державну фіскальну службу: Постанова КМУ від 21.05.2014 № 236.
133. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України від 05. 02. 2015 № 157-VIII.
134. Про затвердження Змін до Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення: Наказ Державної Аудиторської служби від 18.07.2017 № 152.
135. Про затвердження Положення Про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету міністрів України від 15.04.2015 № 215

136. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету міністрів України від 3.02.2016р. №3. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016>.
137. Про затвердження Порядку оформлення та оприлюднення результатів проведених Держаудитслужбою, її офісами та їх управліннями в областях державних фінансових аудитів: Наказ Державної Аудиторської служби України від 20 лютого 2017 р. № 39.
138. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів від 12.05. 2007 р. № 698. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/698-2007>.
139. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 3 квітня 2017 р. № 275-р.
140. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 07.08.2011 № 3610-17.
141. Про місцеві державні адміністрації: Закон України від 9.04.99 № 586-XIV.
142. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
143. Про результати державного фінансового аудиту ефективності використання коштів обласного бюджету Львівської області на здійснення енергозберігаючих заходів для бюджетної сфери за 2013-2014 та 9-ть місяців 2015 року: Звіт ДФІ у Львівській області від 22.01.2016 р. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document>
144. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2017 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р № 158-р.

145. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142 – р.
146. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 квітня 2016р. № 266.
147. Прядко В. В. Теоретико-методологічні аспекти ефективності сільськогосподарського виробництва // Економіка АПК. 2003. № 10. С. 69-77.
148. 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» // Науково-дослідний фінансовий інститут Академії фінансового управління Міністерства фінансів України. Київ. 2006. 24 с.
149. Рубан Н. І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми // Фінанси України. 2006. № 8. С. 7 - 11.
150. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня доктора юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес // Фінансове право». Харків, 2002. 42 с.
151. Семенко С. В. Критерії оцінки ефективності державного управління економічною безпекою у сфері контролю за якістю товарів, робіт та послуг // Національна бібліотека України ім. Вернадського. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu_upravl/2011_3/30.pdf.
152. Симоненко В. К., Барановський О. І., Петренко П. С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні: макроекономічний аспект: монографія. Київ: Знання України, 2006. 280 с.
153. Скоропад І.С., Пахолок Н.І. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування // Науковий вісник НЛТУ України. 2011. Вип. 21.3. С. 263-268.

154. Словник іншомовних слів // за ред. член. ко. АН УРСР О.С. Мельничука. Головна ред. УРЕ АН УРСР. Київ. 1975 р. 776 с.
155. Стефанюк І.Б. Вплив дефініцій на якість фінансового контролю // Фінансовий контроль, 2008. № 9. С. 25-34.
156. Стефанюк І.Б. Державне управління і фінансовий контроль в умовах ринку // Фінанси України. 1999. № 8. С. 76-78.
157. Стефанюк І.Б. Метод і форма державного фінансового контролю: сутність і методологічні відмінності // Фінансовий контроль, 2010. № 3 (56). С. 24-28.
158. Стефанюк І.Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні // Фінанси України, 2011. № 6. С. 100.
159. Стефанюк І. Б. Організація урядового фінансового контролю у Франції // Фінансовий контроль. №1, 2005.
160. Стеців Л. П., Копилюк О. І. Фінанси: навч. посібник. Київ: Знання, 2007. 235 с.
161. Ткачук А., Агранофф Р, Браун Т. Місцеве самоврядування: Світовий та український досвід: посібник 2-ге видання. Київ: Заповіт, 1998. 187 с.
162. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: підруч. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: Знання-Прес, 2001. 253 с.
163. Федченко Т.В. Система державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук: спец.: 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Донецьк, 2011. 20 с.
164. Футоранська Ю.М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні // Фінанси України, 2007. № 9. С. 36.
165. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. Харків, 2013, 497 с.
166. Чугунов І.Я. Федосов В.М. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку // Фінанси України. 2009. № 4 С. 3-23.

167. Чумакова І.Ю., Шульга Н.В. Державний фінансовий контроль: підручник // за заг. ред. проф., д. е. наук О.А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2013. 379 с.
168. Шевченко Н.В. Механізм оцінки ефективності державного контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Суми, 2011. 21с.
169. Шашкевич О.Л. Модернізація місцевих фінансів України в умовах економічних і соціальних трансформацій: Монографія / за ред. О.П. Кириленко. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2008. 376 с. С.100–121.
170. Шашкевич О.Л. Етимологія, сутність та призначення державного фінансового контролю // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Розділ «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». № 647. 2009. С. 540–546.
171. Шашкевич О.Л. Нова парадигма контролю за дотриманням бюджетного законодавства // Світ фінансів. 2011. Вип. 4. С. 101–114.
172. Шашкевич О.Л. Стратегічні плани і оцінка механізму якості управління територією із зіставленням аудиту ефективності використання бюджетних коштів у розвиток регіону. Економіка ХХІ сторіччя : проблеми та шляхи їх вирішення: монографія // за заг. ред. Ю.З. Драчука, В.Я. Швеця. Донецьк: НГУ, 2014. 402 с.
173. Шашкевич О.Л., Машко А.І. Концептуалізація фінансових ресурсів як об'єкта фінансового контролю // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка», 2014. № 6. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3151>.
174. Шашкевич О.Л. Формування фінансового механізму сталого розвитку України: монографія // за ред. д-ра екон. наук, проф. О. П. Кириленко та д-ра екон. наук, доц. О. І. Тулай. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 414 с.
175. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): монографія / В. О. Шевчук. Київ: КДТЕУ, 1998. 371 с.

176. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: навч. посібник. Київ: УБС НБУ, 2014. 418 с.
177. Шулико Е. В. Теоретические аспекты организации финансово-бюджетного контроля: монография // Пенза: Информационно-издательский центр. 2007. 59 с.
178. 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)).
179. INTOSAI STRATEGIC PLAN 2017-2022 [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.intosaijournal.org/strategicplan/strategic.html>.
180. EUROSAI – Access mode: <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/index.html>.
181. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing ISSAI 100 [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.

Додатки

Основні принципи організації діяльності органів, які мають повноваження здійснення державного фінансового контролю

Принципи	Характеристика
1	2
Незалежності	для ефективного виконання функції контролю орган контролю має бути позбавлений будь-якого силового, матеріального або морального впливу та втручання у свою діяльність з боку заінтересованих осіб;
Законності	наявність якісної нормативно-правової бази діяльності органів ДФК, а також суворе дотримання працівниками цих органів норм права при виконанні контрольних повноважень та при ухваленні рішень за їх результатами;
Системності	державний фінансовий контроль повинен розглядатися як цілісна система, що включає горизонтальні та вертикальні взаємозв'язки між об'єктами та суб'єктами державного фінансового контролю;
Плановості та неупередженості	суб'єкти ДФК здійснюють свою діяльність на основі річних, квартальних і місячних планів проведення контрольних заходів і вибір підконтрольних об'єктів та підходи до здійснення контролю за їх станом;
Самостійності	орган ДФК має право самостійно визначати предмет, об'єкт своєї контрольної діяльності, обсяг, метод і процедури контрольної діяльності, зміст і форму звітів про здійснені контрольні заходи;
Публічності	дані, одержані контролерами, якщо вони не пов'язані з комерційною таємницею, повинні через засоби масової інформації бути доведені до відома громадян;

1	2
Безперервності	при формуванні планів необхідно керуватися тим, що об'єкти контролю повинні підлягати попередньому, поточному, наступному та періодичному контролю у терміни, що встановлені на підставі умов, характеру та особливостей їх діяльності;
Оперативності	своєчасність та повнота виявлення відхилень у фінансовій діяльності об'єктів контролю від норм, встановлених законодавством, причин та осіб, винних у допущених правопорушеннях, а також оперативність усунення допущених недоліків і забезпечення відшкодування збитків, нанесених державі або окремим суб'єктам господарювання;
Об'єктивності	Правильне, повне і об'єктивне тлумачення та пояснення результатів контролю на основі порівняння виявлених фактів з нормами законів, постанов, положеннями інструкцій і розпоряджень керівних органів, що регулюють діяльність об'єкта перевірки та дії посадових осіб під час їх виконання.

Джерело: складено автором на основі [156, с. 16; 107, с. 30].

Аналіз підходів до розрахунку показників ефективності державного
фінансового контролю

Автор	Коефіцієнт	Розрахунок
1	2	3
Басанцов І. В.	коефіцієнт інтенсивності роботи фахівця (КИК)	$\text{КИК} = \text{Кк} / \text{Кф}$ <p>де, Кк - кількість проведених контрольних заходів</p> <p>Кф - кількість контрольних заходів, проведених в цілому за структурним підрозділом.</p>
	коефіцієнт результативності контролю (КР)	$\text{КР} = \text{Он} / \text{Оп}$ <p>де, Он - обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений при проведенні контрольного заходу;</p> <p>Оп - обсяг перевірених коштів.</p>
	коефіцієнт реалізації контролю (КРК)	$\text{КРК} = \text{Кп} / \text{Кк}$ <p>де, Кп - кількість подань, підготовлених за підсумками контрольних заходів</p>
	коефіцієнт окупності роботи (КОР)	$\text{КОР} = \text{Окд} / \text{Озк}$ <p>Де, Озк - обсяг затрачених коштів на утримання фахівця</p> <p>Окд - обсяг коштів, повернутих до держ. бюджету за підсумками контрольних заходів.</p>

1	2	3
Симоненко В.	коефіцієнт інтенсивності роботи контролера (ЮР)	$\text{ЮР} = \text{КН} / \text{Кф}$ <p>де КН - кількість контрольних заходів, які проведені контролером;</p> <p>Кф - кількість контрольних заходів, що проведені органом контролю в цілому.</p>
	коефіцієнт результативності контролю (КР)	$\text{КР} = \text{Он} / \text{Оп}$ <p>де Он - обсяг нецільового використання бюджетних коштів, виявлений за результатами контрольного заходу;</p> <p>Оп - обсяг коштів, підданих перевірці.</p>
	коефіцієнт дієвості контролю (КДК)	$\text{КДК} = \text{Осф} / \text{Он}$ <p>де Осф - обсяг коштів, повернутих до Державного бюджету за результатами контрольних заходів;</p> <p>Он - обсяг нецільового використання бюджетних коштів, виявлений за результатами контрольних заходів.</p>
	коефіцієнт окупності роботи контролера (КОР)	$\text{КОР} = \text{Осф} / \text{Оук}$ <p>де Осф - обсяг коштів, повернутих до Державного бюджету за результатами контрольних заходів, у розрахунку на одного контролера;</p> <p>Оук - обсяг коштів, витрачених на утримання контролера.</p>

1	2	3
Барабаш Н.	коефіцієнт інтенсивності роботи перевіряючої особи (КІК)	$КІК = Кк / Кф$ <p>де, Кк – кількість перевірок, проведених ревизором;</p> <p>Кф – кількість перевірок, проведених в цілому підрозділом.</p>
	Коефіцієнт результативності контролю (КР)	$КР = Он / Оп$ <p>де, Он – обсяг виявлених порушень, виявлених при перевірці контрольного заходу;</p> <p>Оп – обсяг перевірених коштів.</p>
	Коефіцієнт дієвості контролю (КДК)	$КДК = Осф / Оп$ <p>де, Осф – обсяг засобів, повернутих в державний бюджет по закінченню контрольних заходів.</p>
	Коефіцієнт окупності роботи (КОР)	$КОР = Осф / Озс$ <p>де Озс – об'єм засобів, затрачених на утримання інспектора.</p>
Дрозд І., Шевчук В.	сукупний ризик здійснення неефективного контролю (СРзнк)	$СРзнк = Рпіск * Рнвкд * Рнвок$ <p>де Рпіск – ризик помилкової ідентифікації суб'єктів контролю;</p> <p>Рнвкд – ризик неякісного виконання контрольних дій;</p> <p>Рнвок – ризик неправильного вибору об'єктів контролю.</p>

1	2	3
Шуліко О.	коєфіцієнт ефективності роботи контролера (Ерк)	$E_{рк} = C_{в} / Z_{к}$ <p>де $C_{в}$ - виявлена сума нецільового та незаконного витрачання коштів у розрахунку на одного контролера;</p> <p>$Z_{к}$ - затрати на утримання одного контролера.</p>
	рівень повноти виконання органом фінансового контролю функцій (Р)	$P = (\Phi_{факт} / \Phi) * 100\%$ <p>де $\Phi_{факт}$ - кількість фактично виконуваних органом фінансового контролю функцій;</p> <p>Φ - кількість функцій, належних до виконання органом фінансового контролю.</p>

Додаток В

Таблиця В. 1

Надходження доходів до місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) за 2013-2015 роки

Доходи	Факт за 2013 рік	Факт за 2014 рік	Розрахункові показники МФУ на 2015 рік	Затверджено місцевими радами на 2015 рік	Факт за 2015 рік	Виконання планів, затверджених місцевими радами, %
Усього, 209рн.. 209рн., у т.ч.:	105171,1	101087,6	108458,3	98434,7	120461,7	122,4
загальний фонд	84892,1	80230,1	89411,7	89411,7	101574,7	113,6
спеціальний фонд	20279,0	20857,5	19046,6	9023,1	18887,0	209,3

Джерело: складено автором на основі [22].

Таблиця В. 2

Надходження доходів до місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) за 2014-2016 роки

Доходи	Факт за 2014 рік	Факт за 2015 рік	Затверджено місцевими радами на 2016 рік	Факт за 2016 рік	Виконання планів, затверджених місцевими радами, %
Усього, млн. грн., у т.ч.:	101087,6	120461,7	146138,5	170645,4	116,8
- загальний фонд	80230,1	101574,7	132428,9	146648,3	110,7
- спеціальний фонд	20857,5	18887,0	13709,6	23997,1	175,0

Джерело: складено автором на основі [22].

Додаток Д

Аналіз частки установ та організацій у яких виявлено у 2011-2016 роках незаконне та нецільове використання бюджетних коштів у розрізі регіонів

Регіон	Кількість перевічених установ та організацій органами ДАСУ		Виявлено порушень щодо недоотримання фінансових ресурсів, млн. грн.		Виявлено фінансових порушень, що призвели до незаконних, нецільових витрат та недостач, млн. грн.	
	2011 рік	2016 рік	2011 рік	2016 рік	2011 рік	2016 рік
1	2	3	4	5	6	7
АР Крим	319	0	1837,31	0	25654,48	0
Вінницька	319	131	1770,79	23321,18	48729,31	51952,64
Волинська	196	94	814,82	3041,88	21486,7	16402,87
Дніпропетровська	451	118	5934,68	18950,71	97557,95	72042,19
Донецька	661	75	969,43	3190,17	59956,34	34330,69
Житомирська	338	90	1384,73	4584,99	52904,29	42858,57
Закарпатська	235	87	784,42	5396,84	16245,6	11653,24
Запорізька	246	71	1958,10	360658,83	33187,27	30237,07
Івано-Франківська	244	109	3843,11	4573,41	25330,24	19202,55
Київська	258	112	2782,65	82733,79	26294,55	118492,78
Кіровоградська	270	53	1174,31	2859,26	16581,34	31981,62
Луганська	314	29	575,54	1509,54	26830,16	11037,28
Львівська	471	171	1735,80	45608,49	32574,08	44767,91
Миколаївська	167	105	1492,13	42831,50	17939,07	81314,70
Одеська	326	143	3897,70	40263,27	79306,08	43191,05
Полтавська	333	75	1107,29	19133,16	31899,14	52235,67
Рівненська	185	61	290,51	10149,46	16824,36	12325,88

закінч. додат. Д

1	2	3	4	5	6	7
Сумська	270	46	1958,40	11278,87	20564,76	15345,78
Тернопільська	244	101	2231,41	12281,62	19846,33	24887,10
Харківська	226	108	3171,43	32107,57	48443,24	96012,61
Херсонська	651	69	1193,10	10166,02	103406,88	27339,38
Хмельницька	236	76	1478,99	41293,82	30232,08	23527,08
Черкаська	294	101	1959,09	11314,91	47770,3	58542,59
Чернівецька	134	51	352,29	2553,95	16358,4827	16251,84
Чернігівська	339	86	875,80	6946,20	29129,41	22777,62
м. Київ	177	133	2411,33	45095,91	43823,52	69539,62
м. Севастополь	29	0	975,42	0	12964,95	0
Всього	7921	2295	48960,58	841845,35	1001840,92	1028250,33

Джерело: складено автором на основі даних ДАС України

Чисельність бібліотек по регіонах України за 2016 рік

Регіон	Загальна чисельність	У сільській місцевості
Вінницька обл.	1032	914
Волинська обл.	571	491
Дніпропетровська обл.	687	455
Донецька обл.	716	376
Житомирська обл.	953	839
Закарпатська обл.	508	439
Запорізька обл.	518	390
Івано-Франківська обл.	754	648
Київська обл.	905	781
Кіровоградська обл.	598	483
Луганська обл.	575	365
Львівська обл.	1356	1166
Миколаївська обл.	505	399
Одеська обл.	872	709
Полтавська обл.	833	720
Рівненська обл.	588	511
Сумська обл.	589	482
Тернопільська обл.	915	829
Харківська обл.	854	624
Херсонська обл.	485	373
Хмельницька обл.	892	783
Черкаська обл.	759	658
Чернівецька обл.	414	354
Чернігівська обл.	745	636
Всього	17624	14425

Джерело: складено автором

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА**Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:**

1. Данчевська І.Р. Організація та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів України // Колективна монографія працівників і аспірантів кафедри обліку і аудиту ЛНУ ім. Івана Франка, Проблеми теорії та практики обліково-аналітичних наук, жовтень 2016. С. 225-237. – 35.3 д.а. (автору належать 0.5 д.а., де розкрито організацію, порядок та перспективи проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів України).

2. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні // Економіка та суспільство. 2017. Вип. № 11. URL: <http://economyand.society.in.ua>. – 0.44 д.а.

3. Данчевська І. Р. Аналіз та результати державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Проблеми системного підходу в економіці. 2017. Вип. № 5 (61). С. 227-231. - 0.46 д.а.

4. Данчевська І. Р. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів // Науково-економічний журнал «Інтелект ХХІ». 2017. Вип. № 5. С. 107-110. – 0.45 д.а.

5. Данчевська І. Р. (Кухар І. Р.) Шляхи посилення державного фінансового контролю у використанні бюджетних коштів // Збірник наукових праць ЛНУ ім. Івана Франка «Формування ринкової економіки в Україні». Львів. 2013. Вип. №29, ч.1. С. 319-322. – 0.3 д.а.

6. Данчевська І. Р. (Кухар І. Р.) Оцінка ефективності та доцільності використання коштів місцевих бюджетів // Збірник наукових праць ЛНУ ім. Івана Франка «Формування ринкової економіки в Україні». Львів. 2014. Вип. № 31, ч.1. С. 473 – 476. – 0.25 д.а.

7. Данчевська І. Р., Ковалюк О. М. Характеристика органів державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Науковий журнал «Східна Європа: економіка, бізнес та управління». 2016. Вип. № 2. С. 272-275. – 0.28 д.а. (автору належать 0.18 д.а., де розкрито співвідношення контрольних повноважень щодо місцевих бюджетних коштів між спеціальними органами фінансового контролю).

8. Данчевська І. Р. (Кухар І. Р.) Контроль використання коштів місцевих бюджетів України // Збірник науково-техічних праць НЛТУ України. 2013. Вип. 23.1. С. 331-334. – 0.3 д.а.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

9. Данчевська І.Р. Сутність і призначення державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів України // Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми становлення та розвиток: Львівська економічна фундація. Львів, 27-28 жовтня 2017. С. 85 – 88. – 0.2 д.а.

10. Данчевська І.Р. Інституційне середовище державного фінансового контролю на рівні місцевих бюджетів // Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: Матеріали Міжнародної наукової конференції. Житомир, 20-21 жовтня 2017. С. 415-417. - 0.2 д.а.

11. Данчевська І.Р. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів // Шляхи покращення зовнішньоекономічної діяльності України: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. Київ, 13 – 14 жовтня 2017. С. 97 – 100. – 0.2 д.а.

12. Данчевська І.Р. Аналіз державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Принципи забезпечення розвитку підприємств в умовах змін ринкового середовища: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. Одеса, 8-9 грудня 2017 С. 102-103. – 0.2 д.а.

13. Данчевська І.Р. Перспективи впровадження зарубіжного досвіду державного фінансового контролю в Україні // Механізми реалізації політики модернізації економіки країн: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Дніпро, 20-21 жовтня 2017. С. 124 – 127. – 0.23 д.а.

14. Данчевська І.Р. Стратегічні напрями удосконалення державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Формування та розвиток інформаційної економіки: зовнішні та внутрішні фактори впливу: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Київ, 27-28 жовтня 2017. С. 49 – 53. – 0.2 д.а.

15. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні // Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Тернопіль, 20 листопада 2017. С. 147-149. – 0.2 д.а.

16. Данчевська І. Р. (Кухар І. Р.) Місцевий бюджет як економічна категорія, його об'єктивна необхідність та призначення // Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: Матеріали XX Міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих учених Львівського національного університету ім. Івана Франка. Львів, 17-18 травня 2013. С. 118-119. – 0.15 д.а.

17. Данчевська І. Р. (Кухар І. Р.) Аналіз поступлень податкових платежів у місцеві бюджети // Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів: Матеріали Міжнародної наукової студентсько-аспірантської конференції Львівського національного університету ім. Івана Франка. Львів, 27-28 квітня 2012. С.183-185. – 0.17 д.а.

18. Данчевська І. Р. (Кухар І. Р.) Аналіз правового забезпечення державного фінансового контролю в Україні // Проблеми сучасної економіки: Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції Східноукраїнський інститут економіки та управління. Донецьк, 27-28 грудня 2013. С. 13-14. – 0.16 д.а.

19. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю місцевих бюджетів та шляхи його покращення в Україні

// Economy and society: modern foundation for human development. – Leipzig university. 2016. С. 176-178. – 0.25 д.а. (автору належать 0.15 д.а., де проаналізовано зарубіжний досвід проведення державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів та запропоновано його імплементацію в Україні).

Наукові праці, які додатково відображають наукові результати дисертації:

20. Данчевська І.Р. Організаційні засади державного фінансового контролю в Україні // Науково-практичний журнал «Інфраструктура ринку». 2017. Вип. № 13. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/13-2017>. - 0.56 д.а.

21. Данчевська І. Р., Ковалюк О.М. Ефективність державного фінансового контролю місцевих бюджетів // Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Вип. № 18. URL: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017>. - 0.55 д.а. (автору належать 0.3 д.а., де систематизовано підходи щодо ефективності державного фінансового контролю).

ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Міжнародна наукова студентсько-аспірантська конференція «Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів» (Львів, 27-28 квітня 2012 р., очна форма участі).

2. III Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми сучасної економіки» (Донецьк, 27-28 грудня 2013 р., заочна форма участі).

3. Міжнародна наукова конференція студентів, аспірантів та молодих учених «Актуальні проблеми функціонування господарської системи України» (Львів, 17-18 травня 2013 р., очна форма участі).

4. Всеукраїнська науково-практична конференція «Шляхи покращення зовнішньоекономічної діяльності України» (Київ, 13-14 жовтня 2017 р., заочна форма участі).

5. Міжнародна науково-практична конференція «Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми становлення та розвитку» (Львів, 27-28 жовтня 2017 р., очна форма участі).

6. Міжнародна науково-практична конференція «Формування та розвиток інформаційної економіки: зовнішні та внутрішні фактори впливу» (Київ, 27-28 жовтня 2017 р., заочна форма участі).

7. Міжнародна науково-практична конференція «Механізми реалізації політики модернізації економіки країн» (Дніпро, 20-21 жовтня 2017 р., заочна форма участі).

8. Міжнародна наукова конференція «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу» (Житомир, 20-21 жовтня 2017 р., заочна форма участі).

9. II Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми економіки та менеджменту» (Запоріжжя, 17-18 листопада 2017 р., заочна форма участі).

10. II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (Тернопіль, 20 листопада 2017 р., заочна форма участі).



ДЕРЖАВНА КАЗНАЧЕЙСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ У ЛЬВІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ
СТРИЙСЬКЕ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ
вул. Героїв Небесної Сотні, 1 м. Стрий, 82400 тел. 5-31-41, факс: 5-91-55, код ЄДРПОУ 37969195

23.10.2017 №1-05/544

ДОВІДКА
про впровадження
результатів дисертаційного дослідження
Данчевської Ірини Романівни
на тему:
«Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів
України»

Надана довідка засвідчує, що результати наукових досліджень Данчевської Ірини Романівни на тему: «Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України» мають практичне значення та враховані у діяльності Стрийського управління Державної казначейської служби України у Львівській області. Зокрема, у частині впровадження повноцінної системи електронного документообігу ДКСУ у Львівській області та її інтеграції із системою електронної взаємодії органів виконавчої влади.

Начальник

О.С.Тучапська



УКРАЇНА

СТРИЙСЬКА МІСЬКА РАДА ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ
ВИКОНАВЧИЙ КОМІТЕТ

82400, м.Стрий, вул. Т. Шевченка, №71, тел. 7-12-71, e-mail: vykonkom@striy.lv.ukrtel.net

05.09.2017 3.20

ДОВІДКА

про впровадження

результатів дисертаційного дослідження

Данчевської Ірини Романівни

на тему:

**«Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих
 бюджетів України»**

Матеріали наукового дослідження Данчевської Ірини Романівни на тему: «Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України» були використані у практичній діяльності виконавчого комітету Стрийської міської ради при проведенні державного фінансового контролю, шляхом поєднання двох форм: аудиту й інспектування, а також створення в системі управління належних інформаційних систем з обов'язковим розміщенням інформації про проведений державний фінансовий аудит та аудиторський висновок.

Розроблені та запропоновані дисертантом пропозиції дають змогу комплексно оцінити стан виконання місцевого бюджету.

Міський голова



Р.Шрамов'ят



УКРАЇНА

П'ЯТНИЧАНСЬКА СІЛЬСЬКА РАДА

вул.Шевченка,22, с.П'ятничани, Стрийського району, Львівської обл., 82423 тел (03245)

38-966

01.11.2017р. № 669**ДОВІДКА**

**про впровадження
результатів дисертаційного дослідження
Данчевської Ірини Романівни
на тему:
«Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих
бюджетів України»**

Матеріали наукового дослідження Данчевської Ірини Романівни на тему: «Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України» були використані у практичній діяльності П'ятничанської сільської ради.

Розроблені та запропоновані дисертантом пропозиції щодо реформування культурної галузі дозволили ініціювати оптимізацію мережі бібліотек і народних домів у сільській місцевості.

Цією довідкою засвідчуємо, що пропозиції дисертанта сприяли пошуку резервів на місцевому рівні та ефективному використанню коштів місцевих бюджетів України, збільшенню їх дохідної частини.

Голова П'ятничанської
сільської ради



З.І. Данчевський



У К Р А Ї Н А
С Т Р И Й С Ь К А Р А Й О Н Н А Р А Д А
Л Ь В І В С Ь К О Ї О Б Л А С Т І

82400, Україна, Львівська обл., м. Стрий, вул. С. Бандери 28, ☎ (03 245) 5-31-31,
e-mail: stryi_rairada@ukr.net

25.04.2017р. №. ~~327~~ ³²⁷.....

Д О В І Д К А

про впровадження
результатів дисертаційного дослідження

Данчевської Ірини Романівни

на тему:

«Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів
України»

Надана довідка засвідчує, що результати дисертаційного дослідження Данчевської Ірини Романівни на тему: «Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України» знайшли практичне застосування та враховані у діяльності Стрийської районної ради.

Суттєву практичну цінність мають рекомендації, які стосуються висновків та пропозицій дисертанта щодо стратегії розвитку державного фінансового контролю в умовах фінансової децентралізації. Зокрема, проведення громадських слухань, роз'яснювальних заходів, тощо, з головами сільських рад, для ініціювання створення об'єднаної територіальної громади .

Цією довідкою засвідчуємо, що наведені рекомендації сприяли пришвидшенню проведення фінансової децентралізації.

Голова Стрийської районної ради



Роман Козак



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
 MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE
 ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА
 IVAN FRANKO NATIONAL UNIVERSITY OF LVIV

вул. Університетська, 1, м. Львів, 79000, Україна
 тел./факс (032) 261-60-48, тел. 260-34-02
<http://www.lnu.edu.ua>, e-mail: lnu@lnu.edu.ua
 Код ЗКПО 02070987 Державна Казначейська служба України
 МФО 820172, р.р. 35225230001061

№ свідоцтва 17701483, ін. под. № 020709813029
 Валютний рахунок № 26005000028567, 26009000028110
 в Укресімбанку

м. Львів МФО 322313

№ 4759-Н від 03.11.2017

1, Universytetska Str., Lviv, 79000, Ukraine

Phone/Fax: +38 (032) 261-60-48, 260-34-02

<http://www.lnu.edu.ua>, e-mail: lnu@lnu.edu.ua

Code ZKPO 02070987 State Treasury Service of Ukraine

MFO 820172, Settlement Acc. 35225230001061

Certificate No. 17701483, Tax ID 020709813029

Foreign Currency Acc. No. 26005000028567, 26009000028110

in Lviv Branch of Ukresimbank

MFO 322313

на № _____ від _____

Довідка

про впровадження результатів наукових досліджень

Данчевської Ірини Романівни з виконання дисертаційної роботи на тему
 «Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів
 України»

Результати дисертаційної роботи Данчевської Ірини Романівни на тему
 «Державний фінансовий контроль за використанням коштів місцевих
 бюджетів України» використано у навчальному процесі на економічному
 факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка при
 викладання дисциплін: «Бюджетна система», «Державний фінансовий
 контроль», «Фінансова політика», «Фінансовий менеджмент».

Проректор з наукової роботи

член-кореспондент НАН України,

професор

Р.С. Гладішевський

Гладішевський



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
 MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE
 ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА
 IVAN FRANKO NATIONAL UNIVERSITY OF LVIV

вул. Університетська, 1, м. Львів, 79000, Україна
 тел./факс (032) 261-60-48, тел. 260-34-02
<http://www.lnu.edu.ua>, e-mail: lnu@lnu.edu.ua
 Код ЗКПО 02070987 Державна Казначейська служба України
 МФО 820172, р.р. 35225230001061
 № свідоцтва 17701483, ін. под. № 020709813029
 Валютний рахунок № 26005000028567, 26009000028110
 в Укресімбанку
 м. Львів МФО 322313
 № 4760-Н від 03.11.2017

1, Universytetska Str., Lviv, 79000, Ukraine
 Phone/Fax: +38 (032) 261-60-48, 260-34-02
<http://www.lnu.edu.ua>, e-mail: lnu@lnu.edu.ua
 Code ZKPO 02070987 State Treasury Service of Ukraine
 MFO 820172, Settlement Acc. 35225230001061
 Certificate No. 17701483, Tax IN 020709813029
 Foreign Currency Acc. No. 26005000028567, 26009000028110
 in Lviv Branch of Ukreximbank
 MFO 322313
 на № _____ від _____

Довідка

про впровадження результатів наукових досліджень

Данчевської Ірини Романівни з виконання дисертаційної роботи на тему
 «Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів
 України»

Результати дисертаційної роботи Данчевської Ірини Романівни на тему
 «Державний фінансовий контроль за використанням коштів місцевих
 бюджетів України» використано при виконанні тем, що виконуються в межах
 робочого часу викладачів, а також досліджень докторантів, аспірантів
 Львівського національного університету імені Івана Франка: «Розвиток
 обліку, аналізу і контролю в господарській системі України» (державний
 реєстраційний номер 0114U004776) на кафедрі обліку і аудиту та
 «Формування фінансового потенціалу національної економіки» (державний
 реєстраційний номер 0116U001677) на кафедрі фінансів, грошового обігу і
 кредиту у 2016 р.

Зокрема, Данчевською І.Р. розроблено рекомендації щодо заходів по
 покращенню якості фінансового контролю за використанням фінансових
 ресурсів і підвищенню ефективності державного фінансового контролю.

Проректор з наукової роботи
 член-кореспондент НАН України,
 професор

Р.Є. Гладішевський