

Державний фінансовий контроль за використанням бюджетних коштів

## РЕФЕРАТ

Робота містить: 117 сторінок; 8 таблиць; 16 рисунків; список використаних джерел (103 найменування); 8 додатків

Державний фінансовий контроль, економіка України, бюджет, інформаційне забезпечення, місцевий бюджет, кошторис, доходи, видатки, механізм

Об'єктом дослідження є розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України.

Предмет дослідження – проблеми здійснення державного фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки України.

Метою дипломної роботи є теоретичне обґрунтування засад та розробка шляхів удосконалення державного фінансового контролю за виконанням бюджету Луганської області.

Для характеристики системи державного фінансового контролю застосовувався системний підхід, що дозволило дослідити сутність, завдання та функції державного фінансового контролю. За допомогою логіко-семантичного, історичного та компаративного методів з'ясовано методологічні підходи до розмежування форм і методів державного фінансового контролю. При аналізі системи державного фінансового контролю за виконанням бюджету Луганської області використано порівняльний аналіз.

В магістерській роботі було сформовано централізовану модель державного фінансового контролю в Україні. Розроблено концептуальні засади формування механізму комплексного державного фінансового аудиту. Зроблено оцінку ефективності заходів щодо удосконалення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету.

## ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ПЕРЕХІДНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ	8
1.1. Сутність, завдання та функції державного фінансового контролю	8
1.2. Методологічні підходи до розмежування форм і методів державного фінансового контролю	17
1.3. Проблеми здійснення державного фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки України	25
Висновки за розділом 1	37
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТУ ЛУГАНСЬКОЇ ОБЛАСТІ	39
2.1. Інформаційне забезпечення здійснення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету	39
2.2. Аналіз виконання кошторису доходів і видатків бюджету Луганської області	50
2.3. Оцінка ефективності здійснення державного фінансового контролю за виконанням бюджету Луганської області	59
Висновки за розділом 2	69
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТУ ЛУГАНСЬКОЇ ОБЛАСТІ	70
3.1. Формування централізованої моделі державного фінансового контролю в Україні	70
3.2. Розробка концептуальних засад формування механізму комплексного державного фінансового аудиту	84
3.3. Оцінка ефективності заходів щодо удосконалення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету	92
Висновки за розділом 3	101
ВИСНОВОК	103
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	108
ДОДАТКИ	117

## ВСТУП

Кардинальні зміни, що сталися протягом останніх років в політичному житті, економіці та фінансових відносинах України, розвиток ділової ініціативи і підприємництва та стратегічний курс інтеграції до Євро союзу потребують докорінної перебудови управлінських функцій держави, в тому числі контрольних.

Належне використання контролю в управлінні державними фінансовими ресурсами дасть змогу забезпечити стабільний розвиток економіки, необхідні темпи економічного зростання, а також зменшити соціальну напруженість у суспільстві. А тому важливим постає потреба глибокого осмислення формування єдиної системи державного фінансового контролю, яке б відображало сутність та структуру такої системи, взаємозв'язок усіх її складових та враховувало б зарубіжний досвід контрольної діяльності.

Реформування системи фінансового контролю має не лише важливе соціально-економічне значення, а й відіграє першочергову роль у становленні демократичного суспільства. Слід зазначити, що реформа системи державного фінансового контролю практично вже почалася одночасно з процесами економічних перетворень, оздоровлення складових державного устрою. Однак подібне реформування може і не привести до бажаних результатів, до створення цілісної системи фінансового контролю, у зв'язку з тим, що для нього характерна відсутність чіткої стратегії, яка базується на ретельно продуманій концепції.

Таким чином, питання посилення і реформування державного фінансового контролю залишаються актуальними і сьогодні у зв'язку з не вирішенням ряду як теоретичних, так і практичних питань.

За останні роки науковий інтерес до питання державного фінансового контролю значно зріс. Сьогодні доробок науковців багатий працями в яких досліджуються питання формування системи державного фінансового

контролю, окреслюються проблеми її функціонування та можливі шляхи їх вирішення.

Серед наукових досліджень вітчизняних вчених, в яких висвітлено проблеми державного фінансового контролю заслуговують на увагу праці Ю.М. Бажала, І.А. Белобжецького, М.Т. Білухи, СІ. Бобира, В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутинця, Л .І. Вороніна, М.М.Голованя, Ю.А. Данилевського, Є.В. Калюги, Л.М., І.С. Микитюка, В.Ф. Піхоцького, В.М. Родіонової, В.С. Рудницького, В.К., І.Б. Стефанюка, С.О. Шохіна та багато інших.

Метою магістерської роботи є теоретичне обґрунтування засад та розробка шляхів удосконалення державного фінансового контролю за виконанням бюджету Луганської області.

Для досягнення поставленої мети були визначені такі задачі:

узагальнити сутність, завдання та функції державного фінансового контролю;

з'ясувати методологічні підходи до розмежування форм і методів державного фінансового контролю;

обґрунтувати проблеми здійснення державного фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки України;

розкрити інформаційне забезпечення здійснення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету;

зробити аналіз виконання кошторису доходів і видатків бюджету Луганської області;

оцінити ефективність здійснення державного фінансового контролю за виконанням бюджету Луганської області;

сформувати централізовану модель державного фінансового контролю в Україні;

розробити концептуальні засади формування механізму комплексного державного фінансового аудиту;

зробити оцінку ефективності заходів щодо удосконалення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету.

Об'єктом дослідження є розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України.

Предмет дослідження – проблеми здійснення державного фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки України.

Для характеристики системи державного фінансового контролю застосовувався системний підхід, що дозволило дослідити сутність, завдання та функції державного фінансового контролю. За допомогою логіко-семантичного, історичного та компаративного методів з'ясовано методологічні підходи до розмежування форм і методів державного фінансового контролю. При аналізі системи державного фінансового контролю за виконанням бюджету Луганської області використано порівняльний аналіз.

Науково-теоретичним підґрунтям магістерської роботи є загальнотеоретичні наукові праці та розробки фахівців у галузі державного управління, юридичної та економічної наук.

Нормативною основою роботи є Конституція України, закони України, акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Рахункової палати України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим, нормативні акти центральних органів виконавчої влади України, а також міжнародні правові акти та стандарти, які регулюють діяльність органів державного фінансового контролю.

Емпіричну базу магістерської роботи становлять статистичні матеріали із практики діяльності органів державного фінансового контролю України.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ПЕРЕХІДНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

### 1.1. Сутність, завдання та функції державного фінансового контролю

Із врахуванням зміни економічних відносин останніх десятиріч, впродовж яких відбулись зміни у формах власності: державна власність замінена державною, колективною і приватною, у науковій літературі з'являється таке визначення: „Державний фінансовий контроль – одна з найважливіших функцій державного управління, що спрямована на розкриття відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами й іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне прийняття відповідних корегувальних і превентивних заходів” [18, с. 84].

Отже, невід'ємним і важливим складником державного регулювання економіки є державний фінансовий контроль, який повинен забезпечити процес регулювання об'єктивною інформацією про стан використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, ефективність регулювання та фактів відхилень від встановлених стандартів, норм та правил, які перешкоджають цільовому та ефективному використанню державних фінансових ресурсів. Державний фінансовий контроль також дає змогу вжити необхідних заходів для запобігання негативним явищам у майбутньому і профілактики порушень фінансової дисципліни підконтрольними об'єктами.

Водночас відсутня єдина позиція щодо сутності контролю. Термін “контроль” походить від французького “controle”, що означає перевірку або спостереження з метою перевірки. В свою чергу, “controle” утворилося від латинського “contra” – протидія, протилежність тому, що виражено в другій частині слова, а також “role” – міра впливу, значення, ступінь участі у чомусь.

Якщо об'єднати дві складові поняття “контроль”, то це перевірка, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого.

Головань М.М. основну увагу звертає на питання розподілу повноважень між різними органами контролю, однак, залишається нерозкритим питання дієвості системи державного фінансового контролю та відповідності її сучасним умовам розвитку [29, с.133]. Микитюк І.С. виділяє основні принципи формування системи фінансового контролю в Україні з врахуванням зарубіжного досвіду та відповідно до Лімської декларації керівних принципів контролю [56, с.63]. Ващенко І.В. у своїй праці аналізує предмет фінансового контролю, а також визначає основні складові системи, однак не розкриває механізм співпраці між органами внутрішнього та зовнішнього контролю [24, с.53].

Однак, серед наукових праць поки недостатньо досліджень державного фінансового контролю як системного явища, що притаманний демократичному суспільству та є невід'ємною частиною державного управління. Недостатньо аргументованим є розподіл контрольних і аудиторських повноважень між різними контрольними органами, що має наслідком дублювання контрольних заходів, надмірне перевантаження деяких об'єктів ревізіями і перевітками. Не в повному обсязі оцінена і подальша стратегія розвитку державного фінансового контролю.

Правильно осмислити роль та призначення державного фінансового контролю у регулюванні економічних процесів, окреслити суб'єктів та об'єктів контрольно-ревізійної роботи, можна перш за все за допомогою розуміння сутності поняття «фінансовий контроль». Огляд попередніх досліджень вітчизняних науковців, вказав на неоднозначне тлумачення цього поняття.

Стефанюк І.Б. [79, с. 2] зазначає, що «контроль» - це перевірка, спостереження для встановлення відповідності чого-небудь певним вимогам. Германчук П.К. [28, с. 84], визначає контроль як елемент управління економічними об'єктами і процесами, що полягає у спостереженні за процесами



(об'єктами), з метою перевірки відповідності реального стану діяльності підприємства нормативним документам.

Стефанюк І.Б. у своїй праці зазначає, що державний фінансовий контроль визначає і контролює дотримання норм щодо використання не тільки державних фінансів, а й фінансових ресурсів, які перебувають у розпорядженні приватних суб'єктів господарювання [78, с.24].

Методологічно сутність державного фінансового контролю як поняття слід трактувати як процес дослідження господарських операцій підконтрольних об'єктів, їх зіставлення зі встановленими нормами, стандартами та правилами, виявлення відхилень та вжиття заходів для усунення наслідків порушень і попередження їх виникнення у майбутньому (рис. 1.1).

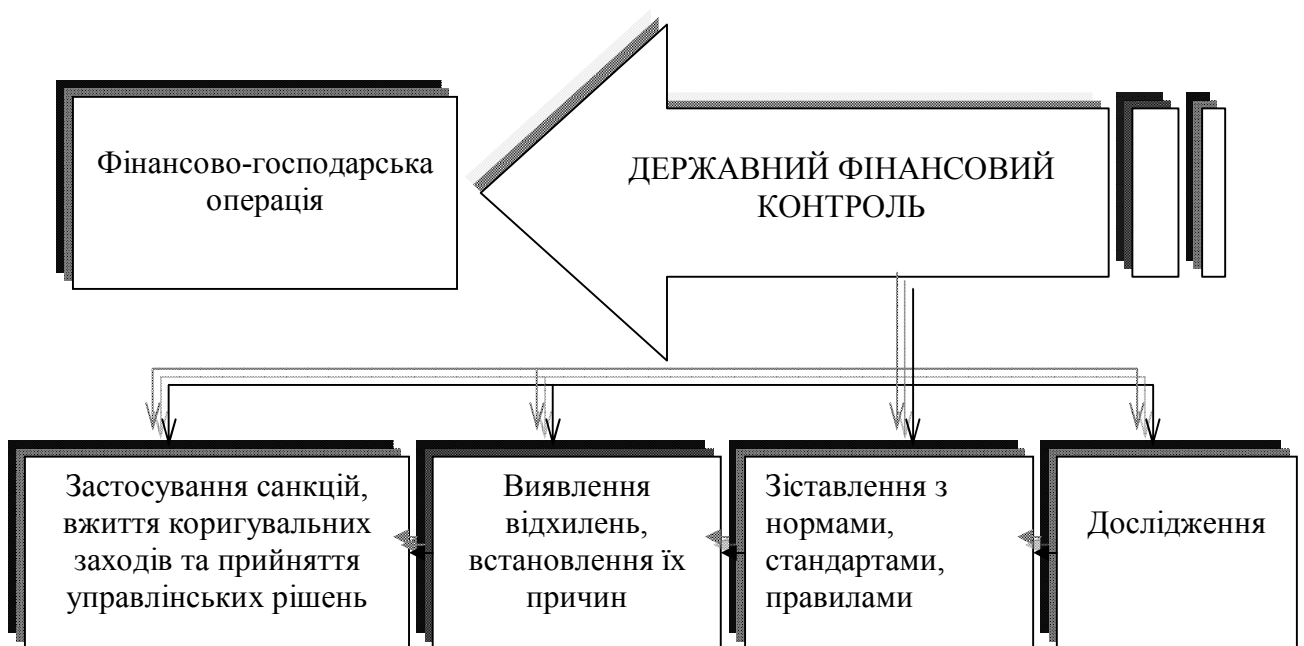


Рис. 1.1. Сутність державного фінансового контролю як поняття

Шатковський О.П. [95, с.21] під «системою фінансового контролю» розуміє взаємозв'язану сукупність суб'єкта і об'єкта та засобів контролю, взаємодіючих як єдине ціле в процесі встановлення бажаних результатів виконання, вимірювання стану об'єкт контролю, аналізу оцінки даних вимірювання і розробки заходів коригувального впливу.

У Лімській декларації керівних принципів контролю, прийнятій IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів, зазначено, що контроль - це невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії використання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб мати можливість вжити корегуючих заходів, а в окремих випадках - притягти до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну державі шкоду або здійснити заходи для запобігання чи скорочення порушень у майбутньому [92].

Система державного фінансового контролю (СДФК) повинна розглядатися як комплекс взаємопов'язаних елементів, об'єднаних загальною метою і завданнями. Тому автор визначає СДФК як сукупність засобів контролю, виконавців і об'єктів контролю, що взаємодіють за правилами, встановленими відповідною нормативною документацією, з метою забезпечення ефективного використання державних фінансових ресурсів в інтересах суспільства, які охоплюють усі операції, пов'язані з рухом державних коштів, і здійснюються у відповідних формах за допомогою спеціальних методів.

Вирішення питання побудови СДФК повинно спиратися на вимоги суспільства і відповідати сучасному розвитку економіки та при цьому враховувати європейські стандарти побудови такої системи. Перші кроки у цьому напрямку уже здійснювалися. У прийнятій КМУ Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади визначено основні напрями державної політики у сфері державного фінансового контролю, що повинна бути орієнтована на забезпечення ефективного функціонування цілісної системи контролю, подолання прогалин у нормативно-правовому забезпеченні контролю, належне наукове, технічне та кадрове забезпечення діяльності суб'єктів контролю та контрольно-ревізійних підрозділів.

Проте, неможливо в повному обсязі реалізувати дану Стратегію, оскільки немає базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та належність відповідних уповноважених посадових осіб. Крім того, дана Стратегія звужує функції контролю, оскільки розглядає його лише в реалізації органами виконавчої влади.

Головна мета побудови системи державного фінансового контролю полягає виявленні відхилень від прийнятих норм та стандартів, порушень принципів законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів, недопущення незаконного та нецільового використання державних коштів [98, с.224].

Виходячи з поставленої мети основними завданнями системи державного фінансового контролю є організація і здійснення контролю за законністю, доцільністю, повнотою, своєчасністю та цільовим призначенням і використанням державних фінансових ресурсів; контролю за забезпеченням фінансової безпеки держави; контролю за забезпеченням оптимізації цін у монопольних галузях економіки; контролю за законністю і правильністю надання та використання податкових, митних та інших фінансових пільг і переваг, які надаються суб'єктам господарювання; контролю за організацією грошового обігу; перевірки дотримання головними розпорядниками, розпорядниками та отримувачами бюджетних коштів умов виділення, розподілу, отримання, використання і повернення державних коштів; контролю за повнотою, своєчасністю та цільовим призначенням виконання доходних і видаткових статей Державного і місцевих бюджетів, а також повноти і достовірності відповідної звітності.

Побудова єдиної СДФК повинна здійснюватися на основі принципів:

законності, що означає неухильне і точне дотримання норм і правил, установлених чинним законодавством, всіма органами, що здійснюють державний фінансовий контроль, і їхніми посадовими особами;

розподілу контрольних повноважень, який передбачає розмежування функцій ініціювання та виконання фінансового контролю між суб'єктами;

збалансованості контрольних дій, яка передбачає узгодженість їх внутрішньої та зовнішньої спрямованості й забезпечує рівновагу фінансового контролю;

ефективності - передбачає, що контроль повинен здійснюватися безперервно, регулярно й систематично, бути своєчасним за терміном здійснення, якісним і повним щодо охоплення об'єктів контролю, бути оперативним, дієвим, гласним і різнобічним.

Щодо суб'єктів здійснення контрольної діяльності, то відзначимо наступне. Сьогодні одним із головних недоліків діючої СДФК в Україні є її змістовна та організаційна роздробленість на окремі ізольовані ланки, відсутність єдиної методологічної бази та технологій здійснення ДФК, спільного інформаційного простору контрольних органів. Водночас спостерігається дублювання діяльності різних контрольних органів. Зокрема, нині в Україні фінансовий контроль здійснюють численні не пов'язані між собою органи: Рахункова палата, Міністерство фінансів, Державна фіскальна служба, Державна митна служба, Міністерство економіки, Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг, Національний банк, Пенсійний фонд, Фонд державного майна, Державний комітет фінансового моніторингу та інші. Нині недостатньо налагоджена співпраця органів державного відомчого та незалежного фінансового контролю, координація їх дій.

Основне завдання Рахункової палати полягає в організації і здійсненні контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, за утворенням і погашенням внутрішнього та зовнішнього боргу України, за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку [98, с.225].

До основних завдань, що покладені на Рахункову палату у цій сфері є:

організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;

здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;

контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;

контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України;

контроль за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках;

аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про удосконалення бюджетного процесу в цілому;

виконання інших завдань, передбачених для Рахункової палати чинним законодавством України [98, с.228].

Державне казначейство України здійснює контроль за організацією виконання видаткової частини Державного бюджету України, а також за надходженням і використанням коштів державних позабюджетних фондів.

Казначейство відповідно до покладених на нього завдань виконує контрольні функції, пов'язані із:

здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень;

відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису державного та місцевих бюджетів;

відповідністю платежів прийнятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням;

витрачанням бюджетних коштів у процесі проведення перевірки відповідності підтвердних первинних документів розпорядників бюджетних коштів бюджетним асигнуванням та вимогам бюджетного законодавства;

дотриманням правил валютного контролю за операціями, що проводять у національній валюті через кореспондентські рахунки банків-нерезидентів бюджетні установи, які обслуговуються органами Казначейства;

дотриманням порядку проведення державних лотерей з використанням електронних систем прийняття оплати за участь у лотереї в режимі реального часу;

дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, складанням звітності про виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ;

закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти відповідно до Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти»;

здійсненням інших повноважень учасників бюджетного процесу відповідно до законодавства [100, с. 145].

Головною інституцією з контролю за збереженням у бюджетній установі матеріальних цінностей і раціональним використанням нею фінансових ресурсів є Державна аудиторська служба.

Головним завданням державної аудиторської є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Органи державної фінансової інспекції України здійснюють контроль за:

цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів;

цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, одержаних під гарантію Кабінету Міністрів України;

порядком ведення бухгалтерського обліку та достовірністю звітності про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів, кошторисів [6].

Завдання Антимонопольного комітету України у сфері контролю полягає у здійсненні державного контролю за дотриманням антимонопольного законодавства та за економічною концентрацією.

Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку здійснює державне регулювання випуску і обігу цінних паперів та їх похідних на території України, а також їх контроль.

Державна інспекція з контролю за цінами України здійснює перевірки додержання законодавства щодо встановлення і застосування цін та їх економічного обґрунтування в усіх галузях народного господарства.

Разом з тим, діяльність органів державного фінансового контролю ускладнюється і внаслідок недосконалості та суперечливості чинного законодавства і нормативно-правових актів, які дають змогу по-різному трактувати та розцінювати фінансові операції, показники господарської та бюджетної діяльності, а також надто низького рівня належного попереднього та поточного контролю як з боку органів управління, так і розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів [100, с. 145].

Із вищезазначеного можна зробити висновок, що в країні склалася, з одного боку, надмірно розгалужена, а з іншого - недостатньо мобільна та дієздатна система органів державного фінансового контролю.

Можна погодитися з думкою Стефанюка І.Б., що основні недоліки діючої СДФК можна класифікувати наступним чином [78, с. 25]:

1. Недоліки правового характеру.
2. Недоліки організаційного характеру.
3. Недоліки методологічного характеру.

Крім того, варто виділити ще одну групу недоліків функціонування СДФК, а саме відсутність механізмів та методик оцінки ефективності та якості державного фінансового контролю.

Нагальним стає розробка єдиної концепції СДФК, що покликана визначити чітку стратегію організації дієвого фінансового контролю за ефективністю використання державних фінансових ресурсів та забезпечення належної взаємодії між усіма органами, що здійснюють фінансовий контроль.

При розробці концепції слід врахувати його поділ на внутрішній та зовнішній відповідно до вимог Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю. Крім того, розмежувати функції та повноваження регіональних контрольних органів. А також закріпити статус Рахункової палати, як головного контрольного органу, у відповідних нормативних документах. Окреслити коло її функцій та напрямів діяльності.

Таким чином, метою розробки єдиної системи фінансового контролю має стати формування умов функціонування цієї системи, направленої на кардинальне посилення контролю за витрачанням бюджетних коштів, державного майна та підвищення ефективності діяльності контрольних органів, у тому числі попередження фінансових порушень у сфері економіки.

## 1.2. Методологічні підходи до розмежування форм і методів державного фінансового контролю

Одним із пріоритетних завдань держави в умовах загострення кризових явищ у розвитку національної економіки є налагодження ефективної системи фінансового контролю [78, с. 26]. Це передбачає, зокрема, удосконалення форм і методів цієї державно-управлінської діяльності, раціоналізацію процедур і правил їх застосування. Такого роду заходи потребують створення належної нормативно-правової бази і, насамперед, прийняття Закону України "Про



державний фінансовий контроль" [4]. Необхідність розроблення такого документа свого часу була визнана у Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади. Проте й досі реальних зрушень в цьому напрямі не відбулося. Це значною мірою пояснюється відсутністю єдиної методології визначення сутності й специфіки реалізації фінансово-контрольної функції держави, розмежування можливих засобів її втілення в різних сферах господарювання. Тому не випадково, що нині спостерігається неухильне зростання інтересу вітчизняних науковців і практиків до зазначеного кола проблем – адекватне розв'язання цих питань може слугувати потужним імпульсом розвитку системи державного фінансового контролю в цілому.

Питання класифікації фінансового контролю розглядали в своїх працях М.С.Грінчук [32], Л.А.Жук [41], І.К.Дрозд та В.О.Шевчук [38], К.Г.Ловінська та І.Б.Стефанюк [52], А.О.Монаєнко [58], Б.Ф.Усач [83] та інші вітчизняні дослідники. При цьому однозначного розуміння критеріїв розмежування форм і методів здійснення уповноваженими органами державної влади необхідних контрольних заходів, особливостей їх запровадження у сучасній науковій літературі не існує. Одні вчені вказують, що форми контролю є складовими його методу, а інші, навпаки, методи контролю визначають за основу класифікацій його форм. При цьому досить часто один й той самий різновид здійснення необхідних заходів фахівцями належить водночас як до форм, так і до методів фінансового контролю. Невирішені раніше частини загальної проблеми. Відсутність чітких критеріїв виокремлення форм і методів фінансового контролю, опису їхніх найбільш суттєвих характеристик не сприяє формуванню чіткого уявлення про систему запровадження відповідної державно-управлінської діяльності, що, у свою чергу, призводить до зниження її ефективності.

Базовим принципом державного фінансового контролю зважаючи на численні наукові й практичні завдання його запровадження є різноманіття критеріїв засобів реалізації відповідної державно-управлінської діяльності. До

їх числа належать: природа суб'єктів контролю, їхні завдання, зміст контрольної діяльності, характер контрольних повноважень, характер взаємовідносин суб'єкта контролю з підконтрольним об'єктом, стадії управління, на яких проводиться контроль, юридичні наслідки контролю тощо [83, с. 43]. Множинність критеріїв опису відповідної діяльності спричиняє неоднозначне розуміння сутності понять "форма контролю" і "метод контролю", а також різних варіантів їх втілення. У цьому контексті вирізняються дві крайні позиції науковців. Перша у сучасній вітчизняній літературі представлена, зокрема, працями К.Г.Ловінської та І.Б.Стефанюк [52, с. 25]. Вони вважають, що специфіка здійснення фінансового контролю має розглядатися тільки крізь призму форм цієї діяльності. При цьому під формою фінансового контролю ці фахівці розуміють способи конкретного вираження і організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю. Формами фінансового контролю, за їхнім тлумаченням, є стандартизація, ідентифікація (державна реєстрація), ліцензування, експертиза та моніторинг (нагляд, спостереження). Другої крайньої позиції дотримується М.С.Грінчук [32, с. 317]. Він взагалі не розглядає таке поняття, як "форма фінансового контролю", концентруючи свою увагу виключно на визначенні методів цієї діяльності. Під методами фінансового контролю цей дослідник розуміє сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій суб'єкта господарювання. До переліку методів контролю він відносить інвентаризацію, аналіз господарської діяльності, перевірку, обстеження, ревізію та аудит [36].

Проте все ж таки слід визнати, що переважна частина вітчизняних дослідників не є прихильниками крайніх, протилежних наукових підходів. Їхня позиція у розв'язанні цієї проблеми вбачається більш поміркованою, а її суть полягає в тому, що для характеристики особливостей фінансового контролю доцільно виокремлювати як певні форми, так і методи його здійснення. При цьому допускається різне тлумачення цих категорій. Так, у межах цього наукового підходу деякі автори вважають, що форма державного фінансового

контролю безпосередньо пов'язана зі способом вираження його змісту та внутрішньою організацією, яка модифікується зі змінами змісту. Одночасно форма активно впливає на зміст, використовуючи чи стримуючи його розвиток, залежно від того, наскільки вона відповідає змісту, що змінився. Таким чином, на думку прихильників цієї точки зору, форми державного фінансового контролю є способами конкретного вираження й організації конкретних дій, спрямованих на виконання функцій фінансового контролю. Наприклад, І.К.Дрозд та В.О.Шевчук [38, с. 43] зазначають, що категорія "форма" однозначно представляє зміст контролю – його рухливу, динамічну частину, окремий аспект (широкий або вузький) як сфери охоплення контрольними діями об'єкта, так і його внутрішню організацію, що являє собою стійкі його сторони. З огляду на це поділяють форми фінансового контролю на три групи: I. Разові, або періодичні, випробування. У цій групі вони об'єднують одиничні форми контролю, які проводяться переважно під час випробувань щодо якісних характеристик об'єктів. Сюди відносять: сертифікацію, атестацію, акредитацію, ліцензування, експертизу. II. Перевірки - це основні форми контролю, які використовуються під час проведення контрольних заходів, а саме: державний фінансовий аудит, інспектування, ревізія, перевірка і аудит. III. Безперервне відстеження діяльності економічних систем, що передбачає такі форми проведення безперервного контролю, як фінансовий моніторинг та інші форми безперервного нагляду [36]. Реалізувати функції, які покладені суспільством на фінансовий контроль, можливо за допомогою різних методів. Під методом розуміють спосіб теоретичного дослідження або практичного здійснення.

Методи можуть бути поділені на три основні групи: – документальні: перевірка за формальними ознаками; перевірка за змістом; арифметична перевірка; нормативна перевірка; зустрічна перевірка; – фактичні: інвентаризація; контрольний обмір; обстеження; лабораторні аналізи якості; контрольний запуск; – хронометраж: отримання письмових пояснень [36]. На відміну від цієї позиції, А.О.Монаєнко вважає, що під формами фінансового контролю слід розуміти лише окремі сторони виявлення змісту цієї діяльності,

а єдиним критерієм їх розмежування є час здійснення контрольних заходів [59, с. 54]. З огляду на це він пропонує розрізняти попередній, поточний та наступний фінансовий контроль. Як методи державного фінансового контролю цим автором розглядаються: ревізія, перевірка, інспекція, обстеження, спостереження, аналіз, заслуховування доповідей та інформації посадових осіб про фінансову діяльність на сесіях органів місцевого самоврядування, засіданнях органів державної виконавчої влади.

Окремими науковцями пропонується розширити зазначений перелік. Наприклад, Б.Ф.Усач до числа форм фінансового контролю відносить: документальний контроль, фактичний контроль, превентивні контрольні перевірки, поточні контрольні перевірки, тематичні перевірки, слідство, лічильні перевірки звітності, обстеження та ревізії [83, с. 43]. Як методи фінансового контролю він пропонує розглядати: інвентаризацію, економічний аналіз, контрольний запуск сировини матеріалів у виробництво, експертизу (лабораторний аналіз), контрольний обмір, аналіз щоденної або поопераційної зміни залишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, перевірку виконання прийнятих рішень, письмове пояснення матеріально відповідальних осіб. Зауважимо, що Л.А.Жук зазначені форми відносить до видів фінансового контролю [41, с. 232], а до переліку методів цієї діяльності додатково відносить спостереження, звіти про фінансову діяльність на сесіях Рад, засіданнях органів виконавчої влади.

Огляд наукових підходів за дослідженою тематикою переконує, що єдиної думки щодо критеріїв розмежування форм і методів державного фінансового контролю серед вітчизняних дослідників на сьогодні немає. Немає й однозначного розуміння того, який саме аспект здійснення відповідної державно-управлінської діяльності охоплюють поняття "форма" і "метод" її запровадження. Проте узагальнення і систематизація базових положень викладених підходів дає змогу більш зважено підійти до розв'язання проблеми розмежування форм і методів цієї державно-управлінської діяльності. При цьому слід виходити з найбільш усталеного тлумачення відповідних термінів:

форма (лат. *forma* – вигляд, різновид, устрій, вид, тип) – це структура відповідних процесів, а також порядок чогось; метод – це спосіб досягнення якої-небудь мети, вирішення конкретного завдання або ж сукупність прийомів освоєння дійсності [40, с. 149]. Застосовуючи ці положення до проблематики здійснення державного фінансового контролю можна зробити висновок, що форма цієї державно-управлінської діяльності – це багатофункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкта, процесу, внутрішній зміст якого характеризується сукупністю застосованих прийомів чи методів контролю і залежить від часу здійснення контрольного заходу. І тому вважаємо найбільш прийнятною позицію тих вчених, які розмежовують форми фінансового контролю за ознакою його запровадження, тобто як попередній, поточний та наступний фінансовий контроль. Така класифікація уявляється найбільш вдалою, оскільки вона відображає безперервний характер контролю та враховує всі особливості, які існують під час його проведення. Реалізація зазначених форм фінансового контролю відбувається шляхом застосування різноманітних методів. Під методом фінансового контролю варто розуміти сукупність прийомів, інструментів і способів найбільш доцільного збору і обробки даних під час проведення контрольних заходів. Відповідно до цього визначення до переліку методів державного фінансового контролю доцільно включити: ревізію, перевірку, аудит, моніторинг (спостереження, нагляд), обстеження, економічний аналіз, фінансово-економічну експертизу. Методи фінансового контролю вибираються залежно від сукупності факторів: суб'єкта контролю, об'єкта контролю, мети і завдань, що постають перед суб'єктом фінансового контролю, підстав виникнення контрольних правовідносин, а також від інших обставин.

Потрібно зазначити, що форми і методи державного фінансового контролю тісно взаємопов'язані між собою. У сукупності вони відображають безперервний характер фактичний контроль, превентивні контрольні перевірки, поточні контрольні перевірки, тематичні перевірки, слідство, лічильні перевірки звітності, обстеження та ревізії [38, с. 21]. Як методи фінансового

контролю він пропонує розглядати: інвентаризацію, економічний аналіз, контрольний запуск сировини матеріалів у виробництво, експертизу (лабораторний аналіз), контрольний обмір, аналіз щоденної або поопераційної зміни залишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, перевірку виконання прийнятих рішень, письмове пояснення матеріально відповідальних осіб [38, с. 28]. Зауважимо, що Л.А.Жук зазначені форми відносить до видів фінансового контролю [41, с. 232], а до переліку методів цієї діяльності додатково відносить спостереження, звіти про фінансову діяльність на сесіях Рад, засіданнях органів виконавчої влади.

Результати такого узагальнення представлені у вигляді певної схеми (рисунок 1.2).

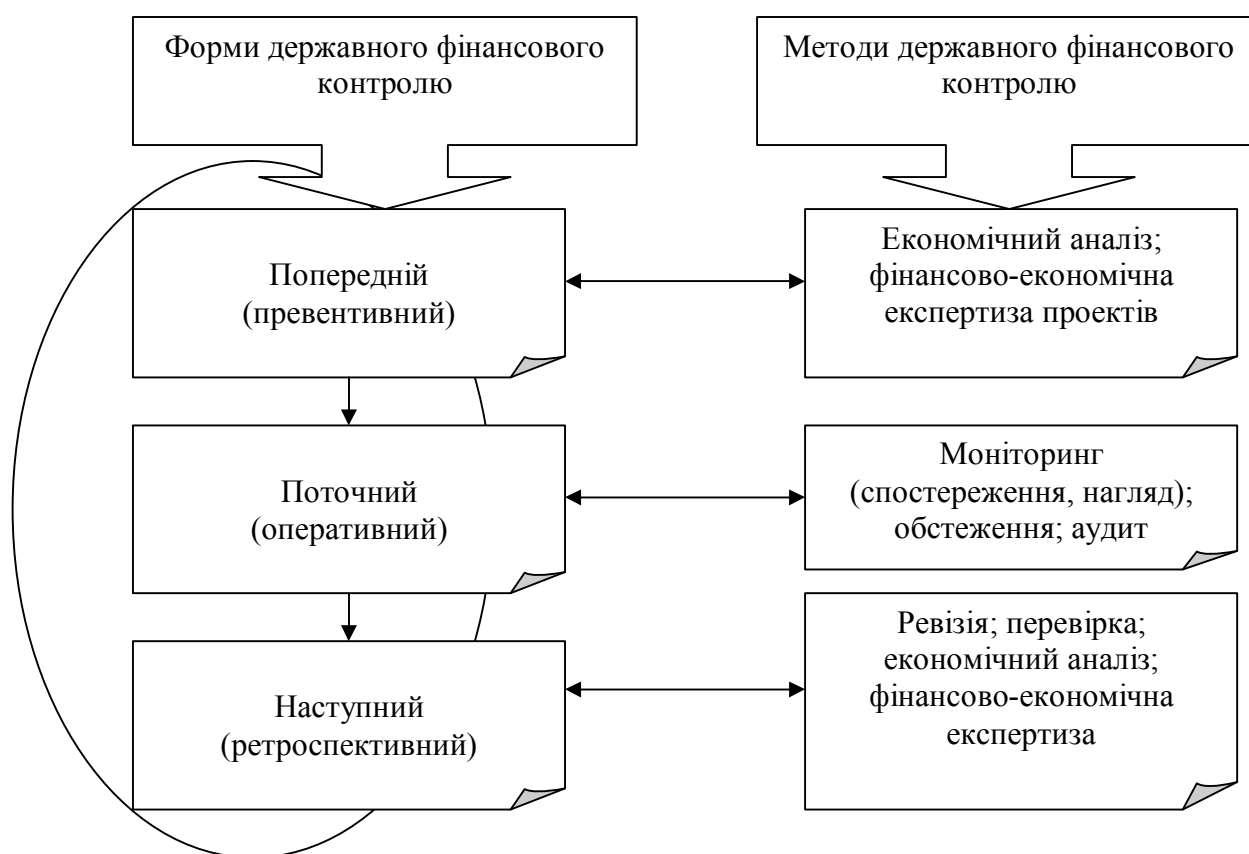


Рис. 1.2. Співвідношення форм та методів державного фінансового контролю

Форми державного фінансового контролю є базовою структурою відповідної державно-управлінської діяльності. Вони чітко розмежовуються в часі, але взаємопов'язані між собою. Методи є похідними від форм. Кожній формі відповідають кілька методів. Так, до попереднього державного фінансового контролю можна віднести метод економічного аналізу і фінансово-економічної експертизи проектів, що передують здійсненню господарських та фінансових операцій підприємств і країни в цілому. До поточного фінансового контролю доречно віднести: моніторинг (спостереження, нагляд), обстеження та аудит, які здійснюються в процесі виконання фінансових планів, господарсько-фінансових операцій підприємств. До наступного фінансового контролю належать такі методи, як ревізія, перевірка, економічний аналіз та фінансово-економічна експертиза, що охоплює господарську і фінансову діяльність на всіх рівнях управління за звітний період та фінансовий рік в цілому. Державний фінансовий контроль ефективний тоді, коли він є комплексним та систематичним. Різні учасники бюджетного процесу виконують різні функції, вони володіють різним обсягом інформації і аналітичними можливостями. Тому успішна реалізація фінансової політики держави можлива лише тоді, коли в ній поєднуються всі названі форми та методи контролю.

З цією метою необхідно під час доопрацювання проекту закону "Про державний фінансовий контроль" [4] дати чітке визначення таких понять, як "форми", "методи" відповідної державно-управлінської діяльності. Доцільно також зафіксувати положення, що державний фінансовий контроль проводиться різноманітними методами, під якими розуміють прийоми, способи та засоби його здійснення. Застосування конкретного методу залежить від низки чинників: від правового положення і особливостей форм діяльності органів, які здійснюють контроль, від об'єкта і мети контролю, підстав виникнення контрольних правовідносин тощо. Форми фінансового контролю – це способи конкретного вираження і організацій контрольних дій, що залежить від часу здійснення. Правова основа цих понять допоможе під час проведення

контрольних заходів уповноваженими органами виконавчої влади уникати дублювання, налагоджувати зв'язки, а отже – підвищувати ефективність цієї державно-управлінської діяльності.

### 1.3. Проблеми здійснення державного фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки України

Державний фінансовий контроль визначається як різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю, полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України.

Незважаючи на значну кількість нормативно-правових документів в галузі державного фінансового контролю [14, с. 145], в даний час в Україні відсутній єдиний нормативно-правовий акт, що узагальнює структуру, суб'єкти та об'єкти державного фінансового контролю, що спричиняє ряд суперечностей в правовому полі регулювання державного фінансового контролю.

Дослідивши Проект Закону України “Про систему державного фінансового контролю в Україні” (внесено Ю.А. Кармазіним) [4], визначено єдині правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні, систему органів державного фінансового контролю і механізм їх взаємодії. При цьому його специфікою є те, що він не регулює питання недержавної сфери фінансового контролю в Україні.



Заслуговує на увагу виділення в даному документі визначення системи державного фінансового контролю як поєднання структурної побудови державного фінансового контролю, сукупності об'єктів та суб'єктів контролю та взаємодія між ними під час здійснення покладених функцій, при цьому необхідно доповнити його метою державного фінансового контролю. В рамках органів системи визначаються такі складові, як зовнішній, внутрішній, відомчий та спеціалізований державний фінансовий контроль в залежності від рівнів проведення.

Система суб'єктів державного фінансового контролю визначає ієрархію, місце і роль органів державного фінансового контролю відповідно до їх статусу, функцій та повноважень, їх підзвітність та підконтрольність, а також механізм взаємодії між цими органами.

При цьому об'єктами системи державного фінансового контролю на макро- та макрорівні є: на макрорівні – це діяльність суб'єктів господарювання або органів державної влади чи місцевого самоврядування, на макрорівні – це окремі господарські операції, які мають відповідати принципам бухгалтерського обліку [16, с. 44].

Об'єктами державного фінансового контролю є підконтрольні об'єкти, що беруть участь у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні активів, що належать державі, коштів, що залишаються у їх розпорядженні у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та отриманням кредитів під гарантії Кабінету Міністрів України, а також операції, що проводяться підконтрольними об'єктами з такими активами.

Предметом державного фінансового контролю є безпосередньо активи, що належать державі, у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні яких бере участь підконтрольний об'єкт, а також кошти, що залишаються у розпорядженні підконтрольного об'єкта у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів,

кредити, отримані під гарантії Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правова діяльність підконтрольних об'єктів.

Провівши діагностику функціонування сучасної системи державного фінансового контролю в Україні, виявлено, що система державного фінансового контролю, яка функціонує на сьогодні в Україні, лише частково враховує основні принципи систем державного фінансового контролю країн ЄС, проте вона повинна враховувати традиції країни у сфері державного управління, існуючий державний та адміністративно-територіальний устрій і процес його удосконалення, бути узгоджена із загальними принципами та пріоритетами фінансової (зокрема, в бюджетному процесі) і майнової політики, а також з процесом реформ, що відбуваються у цій сфері.

Значне зростання обсягів виявлених бюджетних правопорушень зумовлено як загальним підвищенням ефективності контрольно-аналітичної діяльності системи державного фінансового контролю в Україні, так і процесами вкрай незадовільної, неефективної та, в багатьох випадках, просто незаконної управлінської діяльності, в першу чергу у сфері державних фінансів. “Ручне” керування бюджетними ресурсами, нехтування вимогами чинного законодавства, політика “затикання дірок” врешті-решт призвели до негативних результатів як в економіці в цілому, так і в бюджетній сфері [43].

Аналіз результатів, проведених в 2016 р. контрольно-аналітичних заходів щодо ефективності системи державного фінансового контролю в Україні свідчить, що більшість бюджетних правопорушень продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Найбільш характерними за кількістю виявлених випадків та обсягів порушень у звітному році були бюджетні правопорушення, які можна класифікувати у такі узагальнені види:

використання коштів Державного бюджету України з порушенням бюджетного законодавства;

втрати Державного бюджету України внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень;

незаконне виділення коштів з резервного фонду Державного бюджету;

порушення нормативно-правових актів, які регламентують порядок закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти;

планування видатків Державного бюджету з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав;

використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав;

відволікання коштів Держбюджету у дебіторську заборгованість;

здійснення видатків на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів;

бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення тощо.

Дослідивши особливості системи державного фінансового контролю в Україні, ми визначили, що усунення існуючих недоліків у функціонуванні системи державного фінансового контролю та трансформація на її сучасну модель зі зміною пріоритетів та вимог у здійсненні контролю потребує реформування цієї системи [44, с. 143]. Основними завданнями з реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, на нашу думку, є: визначення з урахуванням умов розвитку фінансової системи України та досвіду ЄС концептуальних засад організації системи державного фінансового контролю. При цьому державний фінансовий контроль повинен здійснюватися не лише в законодавчо визначених межах, але й мати превентивний характер та бути ризик-орієнтованим і економічно ефективним;

гармонізація правового поля системи державного фінансового контролю та внесення відповідних змін до законодавства з акцентуванням уваги на зростанні прозорості суб'єктів державного фінансового контролю з одночасним розмежуванням завдань та обов'язків інспекційних підрозділів, підрозділів внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю з метою уникнення дублювання повноважень та функцій та переходу від інспектування до внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;

призначення органом нагляду за станом реформування системи державного фінансового контролю Міністерства фінансів України, а органом гармонізації системи внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю – Державної фінансової інспекції;

створення служб внутрішнього фінансового контролю в усіх органах державного сектора;

правове забезпечення гарантування незалежності, соціального захисту і відповідальності працівників системи державного фінансового контролю в Україні;

визначення з урахуванням провідного європейського досвіду методології здійснення державного фінансового контролю шляхом схвалення на законодавчому рівні відповідних стандартів з метою деталізації та уніфікації контрольних процедур, затвердження положень етики державного фінансового контролера;

удосконалення кадрового забезпечення органів системи державного фінансового контролю, розроблення навчальних програм та програм сертифікації працівників за міжнародними зразками; покращання матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю;

створення сучасної інформаційно-комунікаційної інфраструктури з поглибленням публічного контролю за діяльністю системи державного фінансового контролю загалом.

Узагальнимо основні недоліки системи державного фінансового контролю України [39, с. 73]:

На сьогодні в Україні функціонують розрізнені державні органи і служби, які здійснюють державний фінансовий контроль у сфері державних закупівель. До їх числа входять Рахункова палата України і її територіальні органи, органи Казначейства, контрольно-ревізійні органи, Міністерство фінансів України, контрольні органи головних розпорядників бюджетних коштів,

Антимонопольний комітет України і його територіальні відділення та громадський орган контролю — Тендерна палата України.

Функції, мету, статус і сфери контрольної діяльності визначають різні закони, укази Президента України, постанови уряду та інші нормативно-правові акти державних органів, які найчастіше не забезпечують системності державного фінансового контролю та призводять до дублювання в його здійсненні. В Україні не розроблені єдині правові та методологічні основи здійснення державного фінансового контролю між зовнішніми органами фінансового контролю та органами внутрішнього контролю, не створений механізм їх взаємодії.

Необхідною умовою забезпечення дієвого контролю у сфері державних закупівель є налагодження координації спільної роботи всіх контролюючих органів, уникнення дублювання при здійсненні контрольних заходів цими органами у сфері державних закупівель. Така взаємодія спрямована на налагодження чіткої координації роботи Державної фінансової інспекції України, Рахункової палати України, Державного казначейства України, інших контролюючих органів з метою підвищення ефективності державного контролю за використанням державних коштів на придбання товарів, робіт, послуг і зміцнення фінансової дисципліни замовників.

Основною метою такої взаємодії є усунення дублювання при здійсненні контрольних заходів. Між Державною фінансовою інспекцією України і Рахунковою палатою України запроваджуються три основні форми взаємодії [39, с. 74]:

- координація дій при плануванні;
- організації та проведенні ревізій і перевірок;
- проведення спільних засідань колегій, круглих столів, нарад, семінарів;

обмін інформацією з питань, які належать до компетенції Рахункової палати України та Державної фінансової інспекції України.

Основні положення та механізми взаємодії роботи Державної фінансової інспекції України та Рахункової палати України представлено у «Порядку

взаємодії Рахункової палати та Державної фінансової інспекції України при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів».

Проблема правової невизначеності єдиної системи державного фінансового контролю. Державний фінансовий контроль нестандартизований, відсутні загальні для всіх контролюючих органів правила та періодичність його проведення. Частково ця проблема розв'язується окремими законами та чисельними підзаконними нормативно-правовими актами, де окреслено контрольні повноваження і процедури лише для деяких міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, основною або однією з відокремлених функцій діяльності яких є контроль за фінансово-господарською діяльністю інших органів державного сектору, що не належать до сфери їх управління. Також, у вітчизняному правовому полі існує невизначеність щодо трактування понять «зовнішній контроль» і «внутрішній контроль» [16, с. 45].

Слід зазначити, що система державного внутрішнього фінансового контролю, яка на сьогодні функціонує в Україні, лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю країн ЄС. Складовими систем державного внутрішнього фінансового контролю країн ЄС є внутрішній контроль, внутрішній аудит і гармонізація на центральному рівні внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Аналіз результатів контрольних-аналітичних заходів, проведених Рахунковою палатою України впродовж 10 років, свідчить, що більшість бюджетних правопорушень набули системного характеру і повторюються з року в рік. Пов'язано це з тим, що правоохоронні органи недостатньо реагують на виявлені фінансові правопорушення органом зовнішнього фінансового контролю — Рахунковою палатою України, який є «незалежним органом спеціальної конституційної компетенції» [4] і внутрішнім органом державного фінансового контролю — Державною фінансовою інспекцією України.

У сучасних моделях державного управління важливим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного сектору перед парламентом і

громадськістю. Тому базовим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є здійснення внутрішнього контролю як функції керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу. Законодавство України не передбачає належної відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни та належного відшкодування втрачених державних ресурсів.

У країнах ЄС найбільша увага приділяється процедурі попереднього і поточного контролю. Внутрішній фінансовий контроль — це неодноразова дія, а система правил, процедур і технічних прийомів, які виконуються фахівцями органу, внутрішніми аудиторами, державними бухгалтерами і казначейськими органами. Подальший контроль проводиться Рахунковою палатою у формі аудиту процедур і оцінює якість системи внутрішнього фінансового контролю.

В Україні переважає подальший контроль у формі ревізій і перевірок. Частка попереднього контролю є незначною через відсутність загального законодавчого визначення сутності і процедур внутрішнього фінансового контролю, функціонування якого має забезпечити керівник органу головного розпорядника державних коштів. Частково попередній і поточний контроль здійснюється органами Держказначейства України на етапах взяття зобов'язань та оплати рахунків. Однак, переважна частка контролю припадає на ревізії і перевірки, які проводять органи ДФІ, Рахункова палата України та відомчі ревізори [17].

Як відзначають вітчизняні фахівці, ревізії мають низький рівень управлінського контролю та виконавської дисципліни, що полягає у відсутності належної методології та організації. Проте ревізії повинні бути одним із базових елементів боротьби з «тіньовою» економікою та корупцією [17].

Стаття 113 Бюджетного кодексу України [2] закріплює за ДФІ здійснення контролю за ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів. Але ДФІ не може внаслідок специфіки своєї діяльності оцінювати прийняті управлінські рішення щодо ефективності використання державних коштів центральними органами виконавчої влади, зокрема Кабінетом Міністрів

України. Тобто можна стверджувати, що оцінка ефективності цим органом контролю здійснюється неповно, без урахування якості управлінських рішень, їхнього впливу на ефективне використання державних коштів.

У системі державних органів відсутній моніторинг, тобто відсутня постійна оцінка якості функціонування системи державного фінансового контролю, здійснення якого забезпечують відсутні на сьогодні підрозділи внутрішнього аудиту. Крім того, система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні не має достатнього наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення в частині впровадження в практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду роботи у сфері фінансового контролю та аудиту, розроблення та реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів, задоволення потреб у підготовці кадрів та підвищенні їхньої кваліфікації.

Усе це свідчить про те, що назріла гостра необхідність реформ у цій важливій сфері. Основними напрямками удосконалення державного фінансового контролю є [16, с. 47]:

створення єдиної системи державного фінансового контролю;

створення служб державного аудиту з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит;

підвищення ролі державного фінансового контролю у забезпеченні фінансової безпеки держави.

Створення єдиної системи державного фінансового контролю передбачає її перехід на сучасну модель та усунення системних недоліків у функціонуванні системи державного фінансового контролю, в основі якої лежить зміна пріоритетів і вимог у здійсненні контролю. Для цього необхідно:

визначити концептуальні засади організації системи державного фінансового контролю відповідно до норм і правил ЄС, невід'ємною складовою якої є внутрішній контроль і внутрішній аудит;

створити єдине правове забезпечення державного фінансового контролю та діяльності контрольних органів. Лише чітке визначення базових елементів і



процедур державного фінансового контролю дасть змогу оптимізувати та збалансувати організаційні структури контролю;

реформувати організаційну структуру, уточнити розподіл функцій і сфер між зовнішніми органами фінансового контролю та органами внутрішнього контролю, розробити механізм їх взаємодії, що дозволить не допустити дублювання контрольних функцій і забезпечити їх ефективне застосування. Надати Рахунковій палаті України статусу вищого постійно діючого органу державного фінансового контролю;

удосконалити та привести теоретичну і методологічну бази державного фінансового контролю відповідно до норм і правил ЄС;

проводити моніторинг. Система державного фінансового контролю повинна будуватися таким чином, щоб забезпечити проведення постійного моніторингу в ході провадження діяльності для якісної оцінки її результатів і забезпечення оперативного вжиття заходів за результатами контролю й аудиту;

створити науково-дослідну та навчальну базу для реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів, задоволення потреб у підготовці кадрів і підвищенні їхньої кваліфікації, організувати належне інформаційно-технічне впровадження в практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду роботи у сфері фінансового контролю та аудиту [18, с. 273].

Удосконалення державного фінансового контролю вимагає розробки стандартів державного фінансового контролю й аудиту, положень етики внутрішнього аудитора. Стандарти, які встановлюють загальні положення і процедури, можуть слугувати базою для розробки стандартів, що визначають особливості кожного виду фінансового контролю.

Чітке визначення ступеня відповідальності керівників органів державного контролю перед парламентом і громадськістю, посадових осіб за порушення фінансової дисципліни та належного відшкодування втрачених державних ресурсів є важливим напрямом удосконалення державного фінансового контролю.

Ще одним важливим напрямком удосконалення державного фінансового контролю є сучасне інформаційно-технічне забезпечення, що дозволить скоротити терміни контрольних заходів, особливо на стадії підготовки до перевірки й оформлення кінцевих документів. Використання нових інформаційних технологій дозволить підвищити ефективність державного фінансового контролю у сфері фінансової безпеки України.

Базовим принципом державного фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль.

Внутрішній аудит — це постійна внутрішня і водночас функціонально незалежна оцінка діяльності органів держсектора для удосконалення їхньої діяльності та підвищення ефективності процесів управління [28, с.204].

Внутрішній аудит — форма контролю, що дає впевненість центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектору в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства та нерентабельності [25, с.51].

Застосування такої форми державного фінансового контролю зумовлює подальші шляхи його удосконалення і потребує:

створення служб внутрішнього аудиту в усіх органах державного сектору з метою надання об'єктивних, незалежних рекомендацій з удосконалення діяльності державному органу, підвищення ефективності процесів управління;

удосконалення методології окремих процедур внутрішнього аудиту. Приведення методологічної бази аудиту до міжнародних норм і стандартів;

визначити аудит ефективності державних витрат як напрямок діяльності контрольних органів. Для цього необхідно визначити критерії і показники ефективності функціонування органів (організацій), діяльність яких є об'єктом проведення аудиту ефективності державних витрат. Крім того, визначити зміст поняття «неефективне використання бюджетних коштів», яке може слугувати підставою для застосування санкцій;

сформулювати та законодавчо визначити санкції за неефективне використання бюджетних коштів, внести необхідні зміни до Бюджетного та Адміністративного кодексів України.

Слід зазначити, що діюча система санкцій за порушення фінансової дисципліни та бюджетного законодавства на сьогодні недостатньо дієва. Слід скасувати безособові штрафні санкції для державних організацій за нецільове використання бюджетних коштів. У кожному порушенні необхідно визначати конкретних посадовців, які ухвалили рішення про нецільове використання бюджетних коштів. З метою посилення відповідальності посадових осіб потрібно також розробити критерії визначення збитку (шкоди), заподіяного державі при розпорядженні і використанні бюджетних коштів, та внести відповідні доповнення до законодавчих актів [37, с. 273].

На сьогодні однією з причин неефективного використання державних коштів є високий рівень корупції в органах державної влади всіх рівнів й економічної злочинності, що призводить до зростання різних загроз фінансовій стабільності держави.

Через це виникає необхідність у негайному вирішенні проблеми, пов'язаної зі створенням державно-правового механізму забезпечення фінансової безпеки з підвищенням результативності діяльності органів державного фінансового контролю у сфері державних закупівель.

Отже, для подальшого вдосконалення організації державного фінансового контролю у сфері фінансової безпеки необхідно: чітко визначити суб'єкти, які зобов'язані здійснювати заходи з протидії виникненню корупції, та посилити відповідальність посадових осіб за фінансові порушення; створити ефективний механізм, спрямований на звуження сфери проявів корупції, тіньової економіки та легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом; удосконалення правової практики у справах, пов'язаних з корупцією у сфері державних органів, наприклад, розробити ефективні методики виявлення, розкриття і розслідування кримінальних справ в даній сфері, ввести спеціалізацію слідчих, прокурорів і суддів у справах про злочини, пов'язані зі

здійсненням державних закупівель; розробити спеціальні критерії для проведення контролю за операціями, пов'язаними зі здійсненням державних закупівель; посилити механізм міжвідомчої взаємодії та зміцнення міжнародної співпраці у цій сфері; розробити положення з обміну інформацією між усіма контролюючими органами з питань дотримання законодавства у сфері державних закупівель від неефективного використання державних коштів; удосконалити систему моніторингу фінансових операцій, пов'язаних із державними закупівлями, проводити моніторинг суспільно-політичної ситуації з метою прогнозування державних закупівель; розвивати кадровий потенціал органів державного фінансового контролю у забезпеченні фінансової безпеки у сфері державних закупівель.

#### Висновки за розділом 1

Проведений аналіз різних наукових підходів, що склалися на сьогодні у сучасній вітчизняній літературі, дає змогу зробити висновок, що основою класифікації форм фінансового контролю є час проведення державного фінансового контролю. Методи відповідної державно-управлінської діяльності розмежовуються за певними ознаками. Зокрема, відповідні характеристики можуть стосуватися до суб'єкта контролю, і, відповідно, до об'єкта контролю. До переліку ознак розмежування також можуть бути віднесені мета і завдання контролю, підстави виникнення контрольних правовідносин тощо. З цього випливає, що форми фінансового контролю можна поділити на попередній, поточний та наступний, а до методів віднести ревізію; перевірку; аудит; моніторинг (спостереження, нагляд); обстеження; аналіз; фінансово-економічну експертизу. Використання всієї сукупності форм і методів цієї державно-управлінської діяльності у їх тісній взаємодії дає змогу запобігти втраті контролю за перебігом господарських процесів та утворенню

неконтрольованих сегментів у фінансовій сфері, а також попередити паралелізм та дублювання під час вжиття уповноваженими органами державної влади необхідних заходів. Це сприяє підвищенню ефективності фінансового контролю та якості відповідних державно-управлінських рішень. Відомо, що форми і методи державного фінансового контролю є частиною загальної системи відповідної державно-управлінської діяльності.

З огляду на це вважаємо найбільш перспективним напрямом подальших досліджень узагальнення сучасних наукових підходів до визначення суті поняття "державний фінансовий контроль" та з'ясування визначальних принципів запровадження відповідної діяльності з урахуванням специфіки сучасних реалій господарського життя нашої країни.

Вирішення проблеми ефективного використання державних коштів при здійсненні державних закупівель вимагає створення та забезпечення функціонування єдиної системи державного фінансового контролю як елемента фінансово-економічного механізму державних закупівель. Реалізація запропонованих рекомендацій з удосконалення державного фінансового контролю забезпечить функціонування державного фінансового контролю як цілісної системи. Крім того, запровадження даних заходів сприятиме посиленню ролі державного фінансового контролю в забезпеченні фінансової безпеки країни, що дозволить підвищити міжнародний рейтинг конкурентоспроможності держави, знизити міжнародний рейтинг корумпованості, а отже, підвищити стабільність економіки і соціальної сфери країни.

## РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТУ ЛУГАНСЬКОЇ ОБЛАСТІ

### 2.1. Інформаційне забезпечення здійснення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету

Важливим елементом забезпечення здійснення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету є його інформаційне забезпечення.

З позицій системного підходу інформаційне забезпечення державного фінансового контролю діяльності Луганської обласної військово-цивільної адміністрації слід інтерпретувати як певну систему з сукупністю її зв'язків та елементів.

Ідентифікація елементів системи інформаційного забезпечення стає можливою у результаті проведення дослідження функцій управління як самої держави, так і бюджетних установ.

Однією з найважливіших функцій державного та муніципального управління є нормативна, яка полягає у встановленні єдиних норм права для всіх суб'єктів суспільно-господарського буття [45, с. 265].

З метою удосконалення існуючого правового поля, яке регулює здійснення державного фінансового контролю, подальшого правового врегулювання окремих сфер діяльності Служби, механізмів використання державних ресурсів та забезпечення належного рівня фінансової дисципліни ДФІ ініціювало або брало активну участь у розробці законопроектів, опрацюванні постанов та розпоряджень Уряду, які були розроблені іншими органами виконавчої влади, в тому числі таких, що спрямовані на удосконалення методологічних та організаційних засад фінансового контролю.

Зокрема, з метою зняття існуючих процедурних обмежень, які на законодавчому рівні перешкоджають проведенню органами державної

фінансової інспекції контрольних заходів та негативно впливають на результативність державного фінансового контролю.

З метою встановлення чітких і прозорих процедур і механізмів застосування стягнень за вчинення фінансових порушень, якими буде заблоковано можливість уникнення відповідальності за їх вчинення та суттєво посилено міру такої відповідальності, ДФІ здійснює супроводження у Верховній Раді України проекту Закону України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни”, реєстр. № 6097 від 19.02.2016. Цим законопроектом конкретизуються види порушень законодавства про бюджетну систему України та розмір санкцій за вчинення таких правопорушень в залежності від суспільної небезпечності їх вчинення, встановлюється відповідальність за порушення порядку використання та списання державного та комунального майна, зменшується сума великого та особливо великого розміру бюджетних коштів, за незаконне використання яких настає кримінальна відповідальність тощо.

Для підвищення оперативності реагування на факти порушень та дієвості заходів, вжитих для їх усунення, постановою Кабінету Міністрів від 28.07.2016 № 649 внесено зміни до Порядку проведення органами ДФІ державного фінансового аудиту окремих господарських операцій в частині забезпечення органом інспекції проведення ревізії суб'єкта господарювання у разі встановлення під час проведення операційного аудиту фактів порушення законодавства, а також надіслання повідомлення щодо необхідності його усунення.

Для зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни та посилення державного контролю за використанням державних фінансових ресурсів, забезпечення виконання вимог органів ДФІ та усунення виявлених за результатами контрольних заходів порушень, унормування обов'язку окремих органів влади щодо надання органам ДФІ інформації, необхідної для підготовки та проведення контрольних заходів, удосконалення державного

контролю у сфері управління об'єктами державної власності, здійснення державних закупівель, покращення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах державної влади ДФІ розроблено проект постанови Кабінету Міністрів України „Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни”, який схвалено на засіданні Уряду 19.01.2016 [65].

Для удосконалення взаємного обміну інформацією між ДФІ та Державною фіскальною службою України про об'єкти контролю та факти фінансових порушень підготовлено проект спільного наказу, який направлено до ДФС України на погодження.

З метою удосконалення процедур застосування окремих фінансових санкцій та приведення їх у відповідність до вимог нового Бюджетного кодексу розроблено проект постанови Кабінету Міністрів „Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів”, який доопрацьовується з урахуванням зауважень заінтересованих органів, а також проект постанови Кабінету Міністрів „Про затвердження порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету у разі їх нецільового використання”, який прийнято Урядом 22.12.2016 за № 1163.

З метою вдосконалення процедури здійснення перевірок державних закупівель та приведення їх у відповідність до вимог Закону „Про здійснення державних закупівель” наказом ДФІ від 03.08.2016 № 288 внесено відповідні зміни до Порядку проведення перевірок державних закупівель органами ДФІ.

На рівні бюджетних установ основними функціями управління є: планування, облік, аналіз та контроль. Водночас кожна функція управління має цілеспрямований характер та певний результат, який залежить від змінних величин. З цього випливає, що результатом функцій управління бюджетної установи є сформована інформація за наступними напрямками [65]:

інформація, що створюється в результаті здійснення функції планування (планова інформація);



інформація, що створюється в результаті здійснення облікової функції (облікова інформація);

інформація, що створюється в результаті здійснення аналітичної функції (аналітична інформація);

інформація, що створюється в результаті здійснення функції контролю (контрольна інформація).

Враховуючи, що сутнісною властивістю контролю є компаративність, а державний фінансовий аудит є лише формою контролю, то саме порівняння норм права з результатом функцій управління бюджетної установи є сутнісною умовою формування системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.

Графічно організаційна структура Луганської обласної військово-цивільної адміністрації наведена на рис 2.1.

У зв'язку з необхідністю з'ясування більш глибокої сутності системи інформаційного забезпечення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету доцільно дослідити окремі її елементи.

Так, правова інформація будується на принципі верховенства права, який є основоположним для формування відповідних норм і знаходить своє відображення у Конституції України, законах, постановах та інших актах Верховної Ради України, указах і розпорядженнях Президента України, постановах і розпорядженнях Кабінету Міністрів України та інших нормативно-правових актах центральних органів виконавчої влади.

Застосування методики класифікації та компаративного аналізу нормативно-правових актів для дослідження правової інформації дає можливість згрупувати нормативно-правові акти за двома важливими напрямками:

нормативно-правові акти, які визначають поняття державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ;

нормативно-правові акти, які регулюють діяльність бюджетних установ та використовуються при здійсненні державного фінансового аудиту.

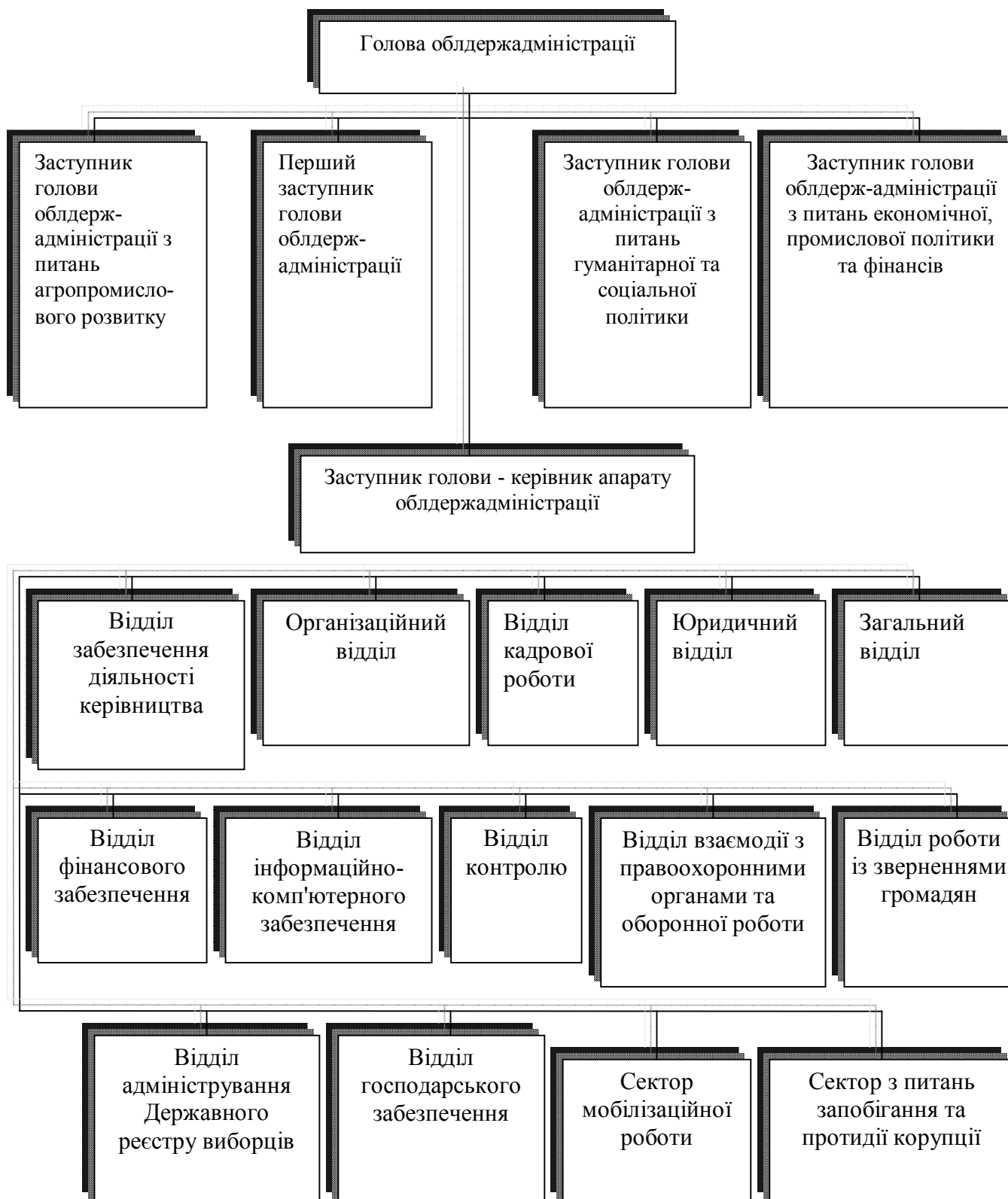


Рис. 2.1. Організаційна структура Луганської обласної військово-цивільної адміністрації

Графічна інтерпретація системи інформаційного забезпечення державного фінансового контролю діяльності Луганської обласної військово-цивільної адміністрації зображена на рис. 2.2.

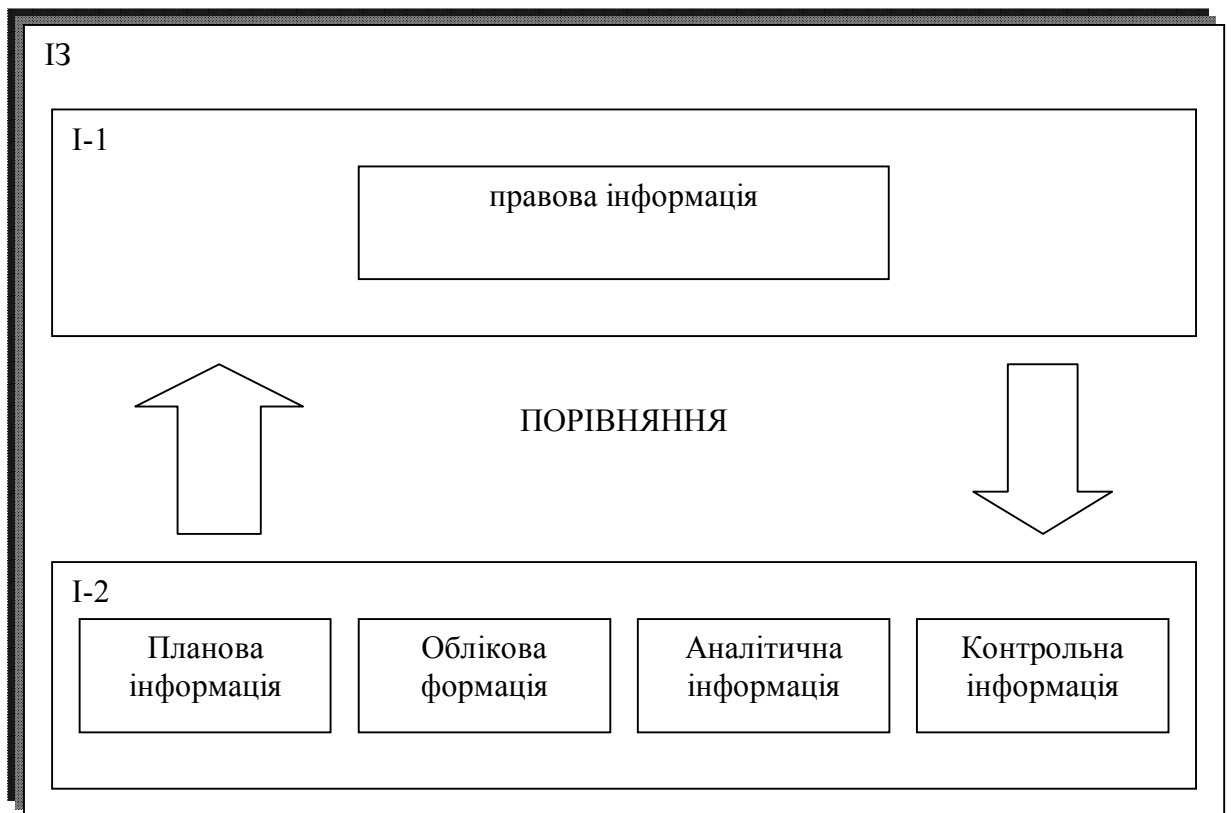


Рис. 2.2. Система інформаційного забезпечення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету

Умовні позначення:

I-3 — інформаційне забезпечення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету;

I-1 — інформація, що створюється у результаті нормативної функції державних та муніципальних органів влади;

I-2 — інформація, що створюється у результаті функцій управління.

Оцінюючи нормативно-правові акти щодо легітимності поняття державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ, слід зазначити, що на підставі ст. 92, 95 Конституції України [1] та ст. 26 Бюджетного Кодексу

України [2], а також Положення «Про державну фінансову інспекцію України» визначено зміст та мету державного фінансового аудиту.

Окремою постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777 [4] затверджено порядок проведення органами державної фінансової інспекції державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.

З метою реалізації ст. 26 Бюджетного кодексу України та відповідно до Порядку проведення органами державної фінансової інспекції аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, наказом ДФІ України від 19.12.2005 № 451 [2] затверджено методичні рекомендації з проведення органами державної фінансової інспекції аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ.

Однак вищезазначені методичні рекомендації, якими визначено поняття, завдання, планування, поточні аудиторські процедури та оформлення результатів контролю, відносяться до нормативних документів, які носять дорадчий характер та використовуються як допоміжний засіб при проведенні державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.

Таким чином, правова інформація в системі інформаційного забезпечення державного фінансового контролю виконання місцевого бюджету є важливим елементом системи, при наявності якого досягається умова компаративності контролю, а також є сукупністю єдиних норм права щодо визначення сутності державного фінансового контролю. Наступним елементом інформаційної системи державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету є планова інформація. Кожна установа, здійснюючи планування, формує планову інформацію. З економічної точки зору, планова інформація дозволяє визначити необхідну кількість фінансових ресурсів, які потрібні для забезпечення діяльності бюджетної установи. З юридичної точки зору, затверджені кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду є підставою для отримання бюджетних асигнувань та взяття бюджетних зобов'язань.

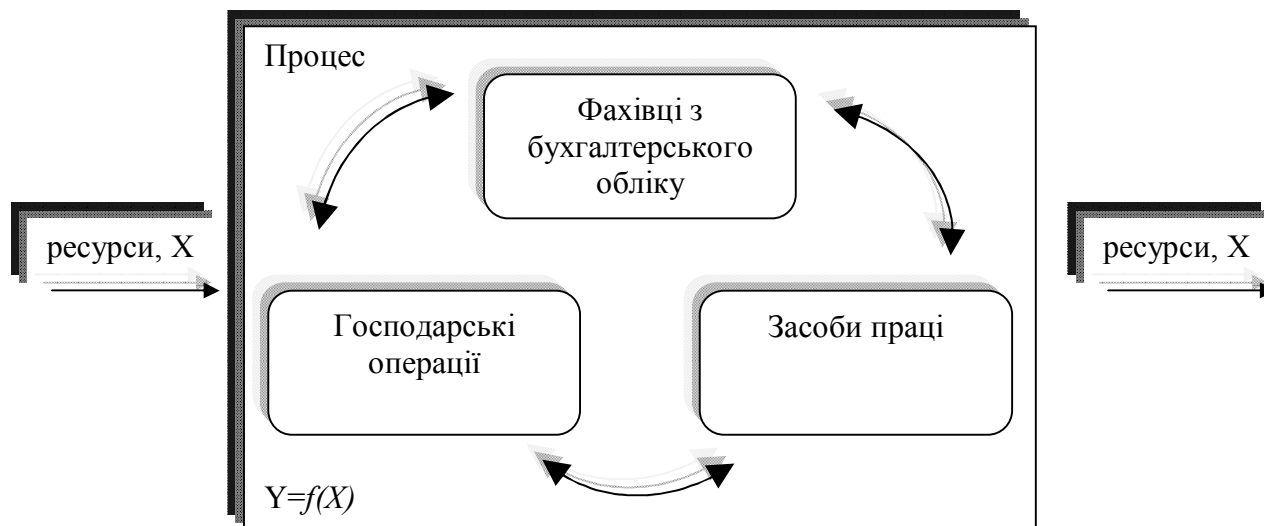


Рис. 2.3. Функціональна система бухгалтерського обліку Луганської обласної військово-цивільної адміністрації

Звіт про виконання бюджетів повинен відповідати певним вимогам. Це, по-перше, забезпечення формування об'єктивної, повної, якісної і точної інформації про стан і результати виконання бюджету. Показники звітності мають підтверджуватися відповідними обліковими даними. По-друге, інформація, наведена у звітах, повинна сприяти прийняттю економічно обгрунтованих рішень на основі оцінки минулих, теперішніх і майбутніх подій, підтвердженню або коригуванню їх оцінки, здійсненої у минулому. По-третє, забезпечувати зіставлення показників звітної інформації за різні періоди та порівнювання різними органами Державного казначейства.

За терміном складання і подання звітність про виконання Державного бюджету України є оперативною, місячною, квартальною і річною.

До оперативних звітів належать щоденні, тижневі, декадні та звіти за інші періоди, що визначені Державним казначейством України. При цьому показники місячної і квартальної звітності складаються за наростаючим підсумком з початку звітного року. Місячний, квартальний і річний звіти мають відповідати тій структурі та бюджетній класифікації, що застосовувалися при затвердженні бюджету. Звіти скла даються на основі даних облікових реєстрів

та зведених звітів, показники яких відображають результати виконання бюджету за відповідний період.

Органи казначейства складають консолідовану (зведену) фінансову звітність, яка включає звітність підвідомчих органів з виконання державного та місцевих бюджетів. Дані фінансової звітності використовуються Державним казначейством України, Міністерством фінансів України, Кабінетом Міністрів України, Верховною Радою України, податковими органами у своїй діяльності для прийняття управлінських рішень, а також органами статистики і для публікації у пресі. Поряд з фінансовою складається і статистична звітність. Її метою є надання користувачам статистичної інформації про виконання Державного бюджету, необхідної для економічного аналізу та відповідного прогнозування на поточний і перспективний періоди.

Місячна звітність органів Державного казначейства про виконання Державного бюджету включає [88, с. 265]:

сальдовий баланс рахунків, який складається на підставі даних синтетичного обліку, звірених з даними аналітичного обліку за всіма рахунками 1—7 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевого бюджетів;

звіт про виконання Державного бюджету, який включає два розділи: «Доходи» і «Видатки»;

звіт про використання коштів Державного бюджету з міжнародної діяльності України;

звіт про бюджетну заборгованість, який включає два розділи: «Дані про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості розпорядників» та «Звіт про фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів».

Місячні звіти органів казначейства також включають звіт про використання коштів з резервного фонду Кабінету Міністрів України, довідку про повернення кредитів, наданих з державного бюджету, інформацію про використання захищених статей видатків Державного бюджету України і деякі інші. Вся місячна звітність подається вищому органу Державного казначейства

на електронних носіях у повному обсязі та у паперовій формі – за скороченою формою.

Відповідно до ст. 59 Бюджетного кодексу України Державне казначейство України подає місячну звітність Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України у такі терміни:

звітність про виконання Державного бюджету України та звіт про бюджетну заборгованість – не пізніше 15-го числа місяця, наступного за звітним;

зведені показники звітів про виконання бюджетів, дані про виконання захищених статей Державного бюджету України та інформацію про використання коштів з резервного фонду – не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним.

Місячні звіти про фактичні надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів до бюджету, місячний звіт про податкову заборгованість, включаючи суми недоплати та переplat (у галузевому і територіальному розрізі, а також у розрізі джерел доходів та форм власності), подається органами стягнення Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України у строки до 12 числа місяця, наступного за звітним.

Квартальні звіти органів казначейства включають також звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України, довідки про повернення кредитів, наданих з Державного бюджету, інформація про стан державного боргу, довідки про суми залишків коштів, перерахованих у поточному році, інформацію про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України, а також розшифровки власних надходжень бюджетних установ — «Плата за послуги, що надаються бюджетними установами», та «Інші джерела власних надходжень бюджетних установ».

Згідно зі ст. 60 Бюджетного Кодексу України Державне казначейство України надає квартальний звіт про виконання Державного бюджету України

Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу. У такі ж терміни органи стягнення надають інформацію Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України про втрати доходів бюджету внаслідок податкових пільг, а також про суми реструктуризованої та списаної податкової заборгованості (у галузевому і територіальному розрізі, у розрізі джерел доходів та форм власності) і суми відстрочених та розстрочених платежів.

Річна звітність органів Державного казначейства про виконання Державного бюджету включає [90, с. 20]:

звіт про фінансовий стан Державного бюджету України (баланс);

звіт про результати виконання Державного бюджету, який складається з трьох розділів: «Операційний дохід», «Операційні витрати», «Фінансування»;

звіт про рух грошових коштів, який включає чотири розділи: «Операційна діяльність», «Інвестиційна діяльність», «Нерозподілені видатки», «Фінансова діяльність»;

інформацію про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України;

звіт про бюджетну заборгованість;

звіт про використання коштів з резервного фонду Кабінету Міністрів України;

інформацію про стан державного боргу;

звіти про кредити та операції, щодо державних гарантійних зобов'язань;

зведені показники звітів про виконання бюджетів;

інформацію про виконання місцевих бюджетів.

До річної звітності органів казначейства додається довідка про перераховані кошти Державного бюджету транзитними управліннями Державного казначейства на здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів, довідка про звірку доходів державного та місцевих бюджетів між органами Державного казначейства, фінансовими органами та органами



Державної податкової адміністрації, інформація про надходження та використання коштів державних цільових фондів, які не входять до складу Державного бюджету, довідки і звіти, що можуть бути кваліфіковані як фінансова звітність, та іншу інформацію, визнану Кабінетом Міністрів України необхідною для пояснення звіту.

Отже, при здійсненні державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету важливу роль грає інформаційне забезпечення, у вигляді звітності та нормативно-правової документації.

## 2.2. Аналіз виконання кошторису доходів і видатків бюджету Луганської області

Проведемо аналіз виконання кошторису доходів і видатків бюджету Луганської області. За даними управління Державного казначейства в Луганській області до доходної частини загального фонду місцевих бюджетів без урахування міжбюджетних трансфертів у січні – грудні 2016 року зараховано 2811208,0 тис. грн. податків, зборів та інших обов'язкових платежів, або 100,4 % до плану, затвердженого місцевими радами з урахуванням змін та збільшено до рівня минулого року на 307700,5 тис. грн. або 12,3 %.

До спеціального фонду з урахуванням коштів, одержаних із загального фонду до бюджету розвитку, надійшло 526478,3 тис. грн., що складає 83,3 % до затвердженого з урахуванням змін плану на рік. У порівнянні з минулим роком доходи спеціального фонду зменшились на 8,9 %, або 51159,8 тис. грн.

У 2016 році доходи, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, виконані до розрахункових показників Міністерства фінансів України на 115,1 %, до затверджених місцевими радами показників з урахуванням змін - на 103,2 %, в порівнянні з відповідним періодом минулого року обсяг надходжень збільшився на 14,1 %, або 311093,7 тис грн., в

основному за рахунок збільшення надходжень до місцевих бюджетів податку з доходів фізичних осіб. З 14 міст обласного значення затверджені з урахуванням змін показники виконали 8, з 17 районних бюджетів виконали 12, доходи першого кошику обласного бюджету виконані на 108,2 %.

Доходи, що не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, виконані на 81,0 відсоток до затверджених місцевими радами показників з урахуванням змін, проти досягнутих показників минулого року зменшені на 1,2 %, або 3393,2 тис. грн.

До доходної частини загального фонду місцевих бюджетів Луганської області без урахування міжбюджетних трансфертів у 2015 році зараховано 2503500 тис. грн. податків, зборів та інших обов'язкових платежів, або 99,5 % до плану, затвердженого місцевими радами з урахуванням змін та 100,0 відсотків до 2014 року. До спеціального фонду (без власних надходжень бюджетних установ за грудень) з урахуванням коштів, одержаних із загального фонду до бюджету розвитку, надійшло 626900 тис. грн., що складає 123,7 % до розрахункової норми та 123,4 % до затверджених місцевими радами показників на рік.

Трансферти з державного бюджету до загального фонду місцевих бюджетів профінансовані в обсязі 2364,8 тис. грн. або 98,5 % до уточненого плану, в т. ч.: дотація вирівнювання з Державного бюджету – 1362400 тис. грн. або 100,0 відсотків до плану, додаткова дотація з Державного бюджету на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів – 119200 тис. грн. або 100 відсотків до плану, додаткова дотація з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення лікування хворих на цукровий діабет – 8900 тис. грн., або 100 відсотків до плану, субвенції з Державного бюджету – 874300 тис. грн. – 96,2 %.

У 2015 році доходи, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, виконані до розрахункових показників Міністерства фінансів України на 109,2 %, до затверджених місцевими радами показників з

урахуванням змін - на 100,5 %, в порівнянні з відповідним періодом минулого року обсяг надходжень зменшився на 1,5 %.

Доходи, що не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, виконані на 87,8 % до розрахункової норми та 92,8 % до затверджених місцевими радами показників з урахуванням змін, в порівнянні з відповідним періодом минулого року обсяг надходжень збільшився на 13,0 відсотків.

На фінансування видатків загального фонду місцевих бюджетів області в 2015 році спрямовано 4733037,7 тис. грн., що на 8,4 % більше показників минулого року і складає 97,0 відсотків до обсягу, передбаченого розписом на 2015 рік з урахуванням внесених змін.

У порівнянні з відповідним періодом минулого року збільшені обсяги фінансування видатків на державне управління – на 2,0 % або на 6201,4 тис. грн, освіту – на 11,0 відсотків або на 146586,4 тис. грн., охорону здоров'я – на 15,5 % або на 190886,9 тис. грн, соціальний захист – на 4,8 % або на 45607,3 тис. грн, культуру і мистецтво – на 12,1 % або на 23946,5 тис. грн, засоби масової інформації – на 6,5 % або на 537,5 тис. грн., будівництво – на 44,1 % або на 214,8 тис. грн, попередження та ліквідацію надзвичайних ситуацій – на 28,3 % або на 1.257,4 тис. гривень.

До доходної частини загального фонду місцевих бюджетів Луганської області без урахування міжбюджетних трансфертів у 2014 році зараховано 2503300 тис. грн. податків, зборів та інших обов'язкових платежів, або 98,1 % до плану, затвердженого місцевими радами з урахуванням змін і 134,7 % до відповідного періоду минулого року. До спеціального фонду з урахуванням коштів, одержаних із загального фонду до бюджету розвитку, надійшло 631900 тис. грн, що складає 163,0 % до розрахункової норми та 98,0 відсотків до затвердженого з урахуванням змін плану на рік. У порівнянні з минулим роком доходи спеціального фонду збільшились на 13,0 відсотків. У 2014 році до спеціального фонду отримано субвенцій з державного бюджету 358,6 млн. грн, що складає 97,7 % до річних призначень.

У 2014 році профінансовані: дотація вирівнювання з Державного бюджету у сумі 1046,8 млн. грн. або 100,0 відсотків до плану, додаткова дотація з державного бюджету на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів у сумі 43,9 млн. грн., або на рівні затверджених показників з урахуванням внесених змін на рік, додаткова дотація з державного бюджету на забезпечення видатків на оплату праці працівників бюджетних установ у зв'язку із наближенням запровадження Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів у повному обсязі в сумі 36,4 млн. грн, або 100 відсотків до плану.

Аналіз доходів та видатків бюджету Луганської області за 2014-2016 роки наведений у табл. 2.1.

Субвенції з Державного бюджету отримані в сумі 1272700 тис. грн, в тому числі: до загального фонду в сумі 914100 тис. грн, або 88,8 % до планових показників з урахуванням змін на звітний період, до спеціального фонду – 358600 тис. грн, або 97,7 % до затвердженого з урахуванням змін плану на рік.

Трансферти з державного бюджету отримані в обсязі 3368888,5 тис. грн, в т. ч. до загального фонду 3141189,5 тис. грн або 99,2 % до уточненого плану, в т. ч.: дотація вирівнювання з Державного бюджету – 1954346,5 тис. грн або 100,0 відсотків до уточненого плану на звітний період, дотація на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів – 41923,2 тис. грн, або 100 відсотків до планових призначень, субвенції з державного бюджету – 1144919,8 тис. грн, або 98,0 відсотків до планових показників з урахуванням змін. До спеціального фонду отримано субвенцій 227699,0 тис. грн, або 77,3 % до уточненого плану. У порівнянні з минулим роком обсяг трансфертів з державного бюджету зменшився на 51,3 %, або 239840,4 тис. грн.

Аналіз структури доходів бюджету Луганської області за 2014-2016 роки наведений у табл. 2.2.

Таблиця 2.1

## Аналіз доходів та видатків бюджету Луганської області за 2014-2016 роки

	2014 рік			2015 рік			2016 рік		
	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
Податкові надходження:	2462398	58840,9	2521239	2435421	56167,4	2491588	679304,1	28822,3	708126,5
Неподаткові надходження	40853,6	311439,5	352293,2	67626	307006,8	374632,8	3130,1	82896,2	86026,3
Доходи від операцій з капіталом	0,2	60178,8	60179,1	461	71444,9	71905,9	0	2403,2	2403,2
Цільові фонди	0	37453,8	37453,8		63639	63639	0	53591,6	53591,6
Разом доходів	2503252	467913,1	2971165	2503508	498258	3001766	682434,2	167713,3	850147,5
Офіційні трансферти	2040701	522572,7	2563274	2364774	546919,6	2911694	1721827	239920,9	1961748
Державне управління	314786,5	10498,9	325285,4	320987,9	7910,3	328898,2	12237,1	6,3	12243,4
Освіта	1328373	94443,1	1422816	1476763	74882,3	1551645	230457,3	16061,4	246518,7
Охорона здоров'я	1234338	86311,6	1320650	1425225	85713,9	1510939	632201	42798,2	674999,2
Соціальний захист та соціальне забезпечення	946608,3	33852	980460,3	992215,6	183233,4	1175449	289387,8	29306,5	318694,3
Житлово-комунальне господарство	144099,3	402320,4	546419,6	101076,4	365229,8	466306,2	3000	0	3000
Культура і мистецтво	197849,4	17143,6	214993	221795,9	16647,1	238443	53257,4	2216,5	55473,9
Засоби масової інформації	8233,9	20,7	8254,6	8771,4	9,5	8780,9	3900,3	0	3900,3
Фізична культура і спорт	71706,4	7674,3	79380,7	69735,2	5571,7	75306,9	30372,1	2139,8	32511,9
Будівництво	487,2	276789,5	277276,7	702,1	159245,1	159947,2	0	31807,1	31807,1
Сільське і лісове господарство, рибне господарство та мисливство	4809,3	49,7	4859	3732,9	87,1	3820	0	99,8	99,8
Транспорт, дорожнє господарство, зв'язок, телекомунікації та інформатика	68716	61753,3	130469,3	66994,5	91651,9	158646,4	9645,3	24361,4	34006,7
Інші послуги, пов'язана з економічною діяльністю	591,5	16288,3	16879,8	191,6	8284,2	8475,8	647,2	274,4	921,6
Охорона навколишнього природного середовища та ядерна безпека	133,6	1511,1	1644,7	115,5	940,5	1056	0	0	0
Запобігання та ліквідація надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха	4437,1	208,6	4645,7	5694,5	110,2	5804,7	2262,9	21,8	2284,7
Обслуговування боргу	5514,1	0	5514,1	12088,5		12088,5	0	34741,6	34741,6
Цільові фонди	0	35169,6	35169,6		65600,8	65600,8	0	34741,6	34741,6
Видатки, не віднесені до основних груп	34552,6	3356,4	37908,9	26962,5	5906,9	32869,4	28436,3	3155,8	31592,1
Разом видатків	4367595	1047392	5414987	4735076	1071061	5806137	1295805	186990,6	1482795

Таблиця 2.2

## Аналіз структури доходів бюджету Луганської області за 2014-2016 роки

Показники	2014 рік		2015 рік		2016 рік		Зміна структури	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	2015-2014	2016-2015
Податкові надходження:	2521239	84,86	2491588	83	708126,5	83,29	-1,86	0,29
Неподаткові надходження	352293,2	11,86	374632,8	12,48	86026,3	10,12	0,62	-2,36
Доходи від операцій з капіталом	60179,1	2,03	71905,9	2,4	2403,2	0,28	0,37	-2,12
Цільові фонди	37453,8	1,26	63639	2,12	53591,6	6,3	0,86	4,18
Разом доходів	2971165	100	3001766	100	850147,5	100	0	0

За даними таблиці у структурі доходів бюджету Луганської області за 2014-2016 роки знизилась питома вага податкових надходжень на 1,86 %, та неподаткових надходжень на 2,36 % зросли надходженні від цільових фондів.

На фінансування видатків загального фонду місцевих бюджетів області в 2016 році спрямовано 5869814,5 тис. грн, що більше показників минулого року на 21,6 % та складає 96,4 % до обсягу, передбаченого розписом на рік.

Аналіз структури видатків бюджету Луганської області за 2014-2016 роки наведений у табл. 2.3.

У порівнянні з 2015 роком збільшені обсяги фінансування видатків на державне управління – на 17,5 % або на 56264,2 тис. грн, правоохоронну діяльність – на 18,7 % або на 377,9 тис. грн, освіту – на 16,5 % або на 244010,1 тис. грн, охорону здоров'я – на 24,0 % або на 341.658,9 тис. грн, соціальний захист – на 24,2 % або на 240190,8 тис. грн, житлово-комунальне господарство – на 51,4 % або на 51903,9 тис. грн, культуру і мистецтво – на 21,8 % або на 48384,5 тис. грн, фізичну культуру і спорт – на 19,0 відсотків або на 13.251,8 тис. грн, засоби масової інформації – на 14,5 % або на 1275,0 тис. грн, транспорт, шляхове господарство – на 23,2 % або на 15.510,1 тис. грн, інші послуги, пов'язані з економічною діяльністю – в 6,2 раза або на 994,7 тис. грн, видатки, не віднесені до основних груп – в 2,5 рази або на 57675,6 тис. гривень.

Таблиця 2.3

## Аналіз структури видатків бюджету Луганської області за 2014-2016 роки

Показники	2014 рік		2015 рік		2016 рік		Зміна структури	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	2015-2014	2016-2015
Державне управління	325285,4	6,01	328898,2	5,66	12243,4	0,83	-0,35	-4,83
Освіта	1422816	26,28	1551645	26,72	246518,7	16,63	0,44	-10,09
Охорона здоров'я	1320650	24,39	1510939	26,02	674999,2	45,52	1,63	19,5
Соціальний захист та соціальне забезпечення	980460,3	18,11	1175449	20,24	318694,3	21,49	2,13	1,25
Житлово-комунальне господарство	546419,6	10,09	466306,2	8,03	3000	0,2	-2,06	-7,83
Культура і мистецтво	214993	3,97	238443	4,11	55473,9	3,74	0,14	-0,37
Засоби масової інформації	8254,6	0,15	8780,9	0,15	3900,3	0,26	0	0,11
Фізична культура і спорт	79380,7	1,47	75306,9	1,3	32511,9	2,19	-0,17	0,89
Будівництво	277276,7	5,12	159947,2	2,75	31807,1	2,15	-2,37	-0,6
Сільське і лісове господарство, рибне господарство та мисливство	4859	0,09	3820	0,07	99,8	0,01	-0,02	-0,06
Транспорт, дорожнє господарство, зв'язок, телекомунікації та інформатика	130469,3	2,41	158646,4	2,73	34006,7	2,29	0,32	-0,44
Інші послуги, пов'язана з економічною діяльністю	16879,8	0,31	8475,8	0,15	921,6	0,06	-0,16	-0,09
Охорона навколишнього природного середовища та ядерна безпека	1644,7	0,03	1056	0,02	0	0	-0,01	-0,02
Запобігання та ліквідація надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха	4645,7	0,09	5804,7	0,1	2284,7	0,15	0,01	0,05
Обслуговування боргу	5514,1	0,1	12088,5	0,21	34741,6	2,34	0,11	2,13
Цільові фонди	35169,6	0,65	65600,8	1,13	34741,6	2,34	0,48	1,21
Видатки, не віднесені до основних груп	37908,9	0,7	32869,4	0,57	31592,1	2,13	-0,13	1,56
Разом видатків	5414987	100	5806137	100	1482795	100	0	0

У структурі видатків бюджету області за економічною класифікацією у 2016 році видатки на захищені статті та енергоносії складають 85,1 % загального обсягу видатків місцевих бюджетів, у тому числі видатки на заробітну плату з нарахуваннями та інші соціальні виплати – 72,5 відсотків або

4255479,7 тис. грн, придбання продуктів харчування і медикаментів – 4,6 % або 268642,0 тис. грн, оплату комунальних послуг і енергоносіїв – 8,0 відсотків або 469744,3 тис. гривень.

В структурі видатків загального фонду бюджету області за функціональною класифікацією основну питому вагу займають видатки на утримання бюджетних установ соціально-культурної сфери та соціального забезпечення – 86,4 %. Так, частка видатків на заклади та заходи по охороні здоров'я в сумі видатків загального фонду місцевих бюджетів в 2016 році складала 30,1 % (1766884,1 тис. грн), соціального захисту та соціального забезпечення населення – 21,0 відсоток (1232406,4 тис. грн), освіти – 29,3 % (1720773,5 тис. грн), культури і мистецтв – 4,6 % (270180,4 тис. грн), фізкультури і спорту – 1,4 % (82987,0 тис. грн).

У структурі видатків бюджету області за економічною класифікацією у 2015 році видатки на захищені статті та енергоносії складають 86,0 відсотків загального обсягу видатків обласного бюджету, у тому числі видатки на заробітну плату з нарахуваннями та інші соціальні виплати – 72,7 % або 3498956,4 тис. грн, придбання продуктів харчування і медикаментів – 5,0 відсотків або 241435,8 тис. грн, оплату комунальних послуг і енергоносіїв – 8,3 % або 400206,0 тис. гривень.

В структурі видатків загального фонду бюджету області за функціональною класифікацією основну питому вагу займають видатки на утримання бюджетних установ соціально-культурної сфери та соціального забезпечення – 88,5 %. Так, частка видатків на заклади та заходи по охороні здоров'я в сумі видатків загального фонду обласного бюджету в 2015 році складала 30,1 % (1425225,3 тис. грн), соціального захисту та соціального забезпечення населення – 21,0 відсоток (992215,6 тис. грн), освіти – 31,2 % (1474959,0 тис. грн), культури і мистецтв – 4,7 % (221795,9 тис. грн), фізкультури і спорту – 1,5 % (69735,2 тис. грн).



На фінансування видатків загального фонду місцевих бюджетів області в 2014 році спрямовано 4531532,1 тис. грн, що на 27,2 % більше показників минулого року і складає 94,9 % до обсягу, передбаченого розписом на 2014 рік.

У порівнянні з відповідним періодом 2007 року збільшені обсяги фінансування видатків на державне управління на 32,5 % або на 77254,0 тис. грн, освіту – на 33,2 % або на 331085,9 тис. грн, охорону здоров'я – на 34,5 % або на 316.817,1 тис. грн, соціальний захист населення – на 20,6 % або на 161.373,5 тис. грн, культуру і мистецтво – на 47,5 % або на 63.754,7 тис. грн, засоби масової інформації – на 35,4 % або на 2.152,6 тис. грн, здійснення заходів з фізичної культури і спорту – на 40,5 % або на 20.686,2 тис. гривень.

За рахунок коштів спеціального фонду здійснено видатки у сумі 1047392,4 тис. грн, у тому числі на державне управління – 10498,9 тис. грн, правоохоронну діяльність – 1,3 тис. грн, утримання установ освіти – 94.443,1 тис. грн, охорони здоров'я – 86311,6 тис. грн, соціального забезпечення – 33852,1 тис. грн, культури і мистецтв – 17143,6 тис. грн, засоби масової інформації – 20,7 тис. грн, фізичної культури і спорту – 7674,3 тис. грн, житлово-комунальне господарство – 402320,4 тис. грн, будівництво – 276789,5 тис. грн, сільське і лісове господарство – 49,7 тис. грн, дорожнє господарство – 61753,3 тис. грн, інші послуги, пов'язані з економічною діяльністю – 16288,3 тис. грн, охорону навколишнього природного середовища – 1511,1 тис. грн, заходи з попередження та ліквідації надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха – 208,6 тис. грн, фонд охорони навколишнього природного середовища та інші фонди – 35169,6 тис. грн, видатки, не віднесені до основних груп, – 3356,4 тис. гривень.

### 2.3. Оцінка ефективності здійснення державного фінансового контролю за виконанням бюджету Луганської області

Ключовим аспектом ефективного функціонування системи фінансового контролю держави в цілому є взаємодія контролюючих органів, здійснено ряд практичних кроків для вдосконалення координації роботи та обміну інформацією, яка становить спільний інтерес, органів ДФІ з правоохоронними органами, Державним казначейством, Державною фіскальною службою тощо. З цією метою проводилась спільна робота щодо зміцнення фінансової дисципліни в державі.

Як показали дослідження, останніми роками простежується загальна тенденція збільшення обсягів фінансових порушень, що виявляються контролюючими органами, які настільки масштабні, що потребують здійснення практично безперервного контролю.

Це, в свою чергу, дозволяє стверджувати, що існуюча сьогодні система державного фінансового контролю є недостатньо мобільна і дієздатна, не забезпечує на належному рівні фінансово-бюджетну дисципліну як у державі в цілому, так і на регіональному рівні. Проаналізуємо фактичні матеріали контрольних заходів, що характеризують стан державного фінансового контролю в Україні. У 2016 році контрольними заходами, що проведені Рахунковою палатою, було охоплено 23 області України та АР Крим. Характеристика динаміки контрольних заходів проведених в Луганській області протягом 2014-2016 рр наведена у табл. 2.4.

Аналіз даних показує, що кожний з аналізованих показників зростає. Так, в 2016 році було проведено на 19 одиниць більше різних видів контрольних заходів ніж в 2015 році, відповідно в 2015 році на 121 більше ніж в 2014 році. Приблизно така ж тенденція зберігається і для об'єктів, які підлягають перевірці.

Основні показники здійснення державного фінансового контролю за  
виконанням бюджету Луганської області

Показник	Од. вим.	Роки			Зміна, +/-	
		2014	2015	2016	2015- 2014	2016- 2015
Проведено контроль-аналітичних та експертних заходів	од	472	593	612	121	19
Охоплено контролем державних коштів	тис. грн.	5414987	1071061	1482795	-4343926	411734
Перевірено об'єктів, всього	од	486	568	499	82	-69
Складено актів та довідок за результатами перевірок	од	622	689	741	67	52

У ході проведення аудиторами Рахункової палати контроль-аналітичних та експертних заходів виявлено (відповідно до статей 116 та 119 Бюджетного кодексу України) бюджетних правопорушень, неефективного використання коштів бюджету Луганської області та державних позабюджетних фондів, а також порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету на загальну суму 246 тис. грн. в 2016 році, що на 5 тис перевищує обсяг показники 2015 року, а в порівнянні з 2014 роком відхилення складає 37 тис. грн.

На рис. 2.4 представлена графічна інтерпретація порівняння обсягів виявлених порушень при виконанні бюджету Луганської області.

Проведений аналіз структури та динаміки бюджетних правопорушень, виявлених контролюючими органами відносно виконання бюджету Луганської області, засвідчує, що впродовж періоду 2014-2016 років бюджетні правопорушення, що допускаються розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів зазнають незначних змін, змінюється тільки структура порушень у використанні бюджетних коштів.

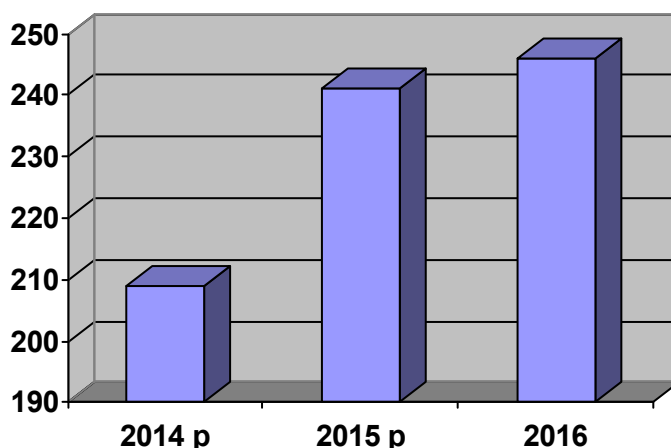


Рис. 2.4. Обсяг виявлених порушень при виконанні бюджету Луганської області за період з 2014 по 2016 рік

За результатами контрольних заходів у 2016 році нецільове, незаконне використання коштів складає 47 тис. грн., неефективне – 78 тис. грн., порушення адміністрування доходів – 121 тис. грн. Як ми бачимо, обсяги незаконного використання бюджетних коштів при виконанні бюджету Луганської області збільшились в 2016 році в порівнянні з 2015 роком на 2 тис. грн., а в 2014 році порівнянно з 2015 роком зросли на 16 тис. грн. (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Обсяги виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних коштів при виконанні бюджету Луганської області (тис. грн.)

Показники	Роки			Зміна, +/-	
	2014	2015	2016	2015-2014	2016-2015
Обсяг виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних та державних позабюджетних коштів, всього, ут. ч.:	107	123	125	16	2
нецільове використання коштів	69	67	47	-2	-20
неефективне використання коштів	38	56	78	18	22
Порушення адміністрування доходів	102	118	121	16	3
Разом	209	241	246	32	5

Структуру видів бюджетних правопорушень при виконанні бюджету Луганської області впродовж 2014-2016 років наочно представлено на рис. 2.5.

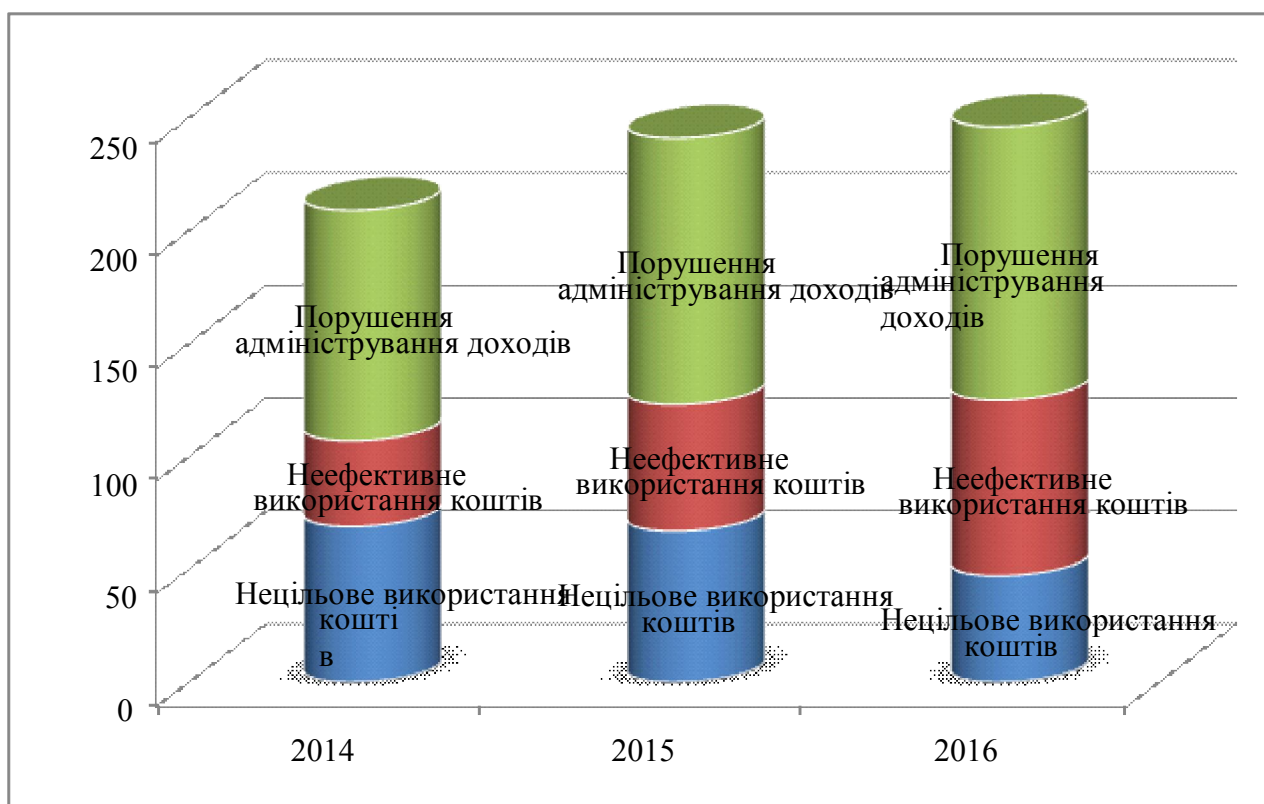


Рис. 2.5 Структура виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних і державних позабюджетних коштів впродовж 2014-2016 рр. при виконанні бюджету Луганської області

Діяльність державної фінансової інспекції у 2016 році, як і в минулі роки, була спрямована на забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі.

Протягом року органами Служби проведено майже 612 контрольних заходів, якими охоплено діяльність понад 143 підприємства, установ і організацій, з них 94 бюджетних установи. Контролю піддано операції з використання державних ресурсів загалом на суму близько 1482795 тис. грн.

Проведені Службою контрольні заходи засвідчили те, що і надалі має місце негативна практика незаконного та нецільового використання державних

ресурсів. Такі порушення фінансово-господарської дисципліни у 2016 році виявлено у більше ніж половині з перевірених об'єктів контролю.

Загалом протягом 2016 року виявлено порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 317 тис. грн.

Найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в області залишаються:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затвержені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість тощо;

- зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;

- витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей з перевищенням граничних нормативів, а також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти;

- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;

- незастосування обов'язкових процедур державних закупівель;

- зниження вартості активів внаслідок не проведення індексацій, а також в результаті не оприбуткування придбаного майна та лишків товарно-матеріальних цінностей.

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів.

Внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт, послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи в сумі понад 2,5 тис. грн., у тому числі бюджетами – 685,9 тис. грн.

Співвідношення зазначених порушень наведено на рис. 2.6.

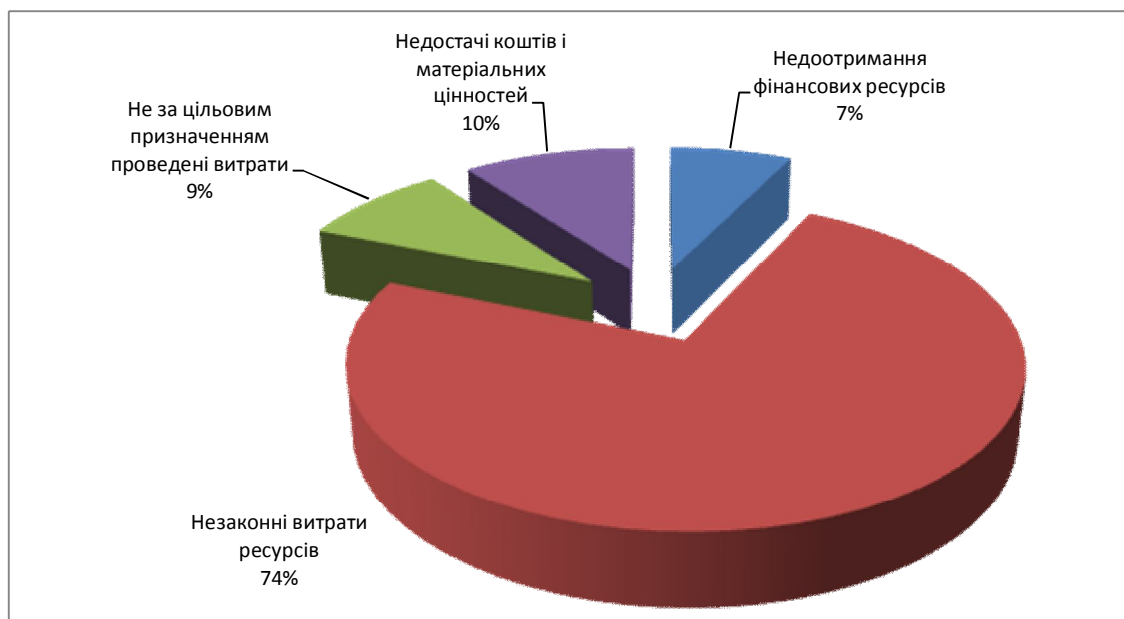


Рис. 2.6. Структура порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених органами державної фінансової інспекції за 2016 рік

У ході реалізації заходів щодо виконання законів про Державний бюджет встановлено фінансових порушень у використанні бюджетних коштів, що призвели до втрат, загалом на суму 83 тис. грн., з якої 73 тис. грн. (87,9 %) – кошти державного бюджету. Зокрема, незаконно витрачено бюджетні кошти на загальну суму 300 тис.грн., з якої 260 тис.грн. – кошти державного бюджету.

За результатами моніторингу окремих господарських операцій та платіжних перерахувань, проведеного в рамках реалізації положень Порядку проведення органами державної фінансової інспекції державного фінансового аудиту господарських операцій, затвердженого постановою Уряду від 20.05.2015 № 506, встановлено близько 1,3 тис ризикових операцій, здійснених (або запланованих до здійснення) суб'єктами господарювання на загальну суму майже 18,5 млн грн.

Завдяки вжитим органами державної фінансової інспекції заходам попереджено порушень фінансової дисципліни загалом на суму понад 7,1 млн.

грн., з яких 520,5 тис. грн. – потенційно безповоротні втрати державних ресурсів.

Фінансових порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, протягом 2016 року виявлено на суму понад 58,2 млн гривень.

Внаслідок грубих порушень встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку об'єктами контролю всіх форм власності, в першу чергу державної, допущено заниження в обліку вартості активів та утворення лишків грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей на суму майже 15,6 млн. грн.

Поширеним порушенням й досі залишається використання державних коштів, передбачених на придбання товарів, робіт і послуг, без належного виконання встановлених діючим законодавством конкурентних процедур. При цьому загальна сума встановлених порушень щодо неналежного виконання чи невиконання вимог тендерного законодавства щодо оплати за державні кошти вартості товарів, робіт і послуг без проведення процедур закупівлі складає близько 14,4 млн. грн.

Структуру зазначених порушень наведено на рис. 2.7.

Протягом 2016 року Службою забезпечено відшкодування і поновлення незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат, недостач фінансових та матеріальних ресурсів на загальну суму 1 млн. грн., з якої 637 тис. грн. – бюджетні кошти

До бюджету Луганської області додатково надійшло 691,7 тис. грн.

За підсумками контрольних заходів, проведених органами Служби, поінформовано відповідні органи влади; водночас цим органам та об'єктам контролю направлялися пропозиції щодо зміцнення фінансової дисципліни та посилення відповідальності за її порушення. За результатами розгляду зазначених інформацій центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями прийнято понад 15,1 тисячі управлінських рішень.



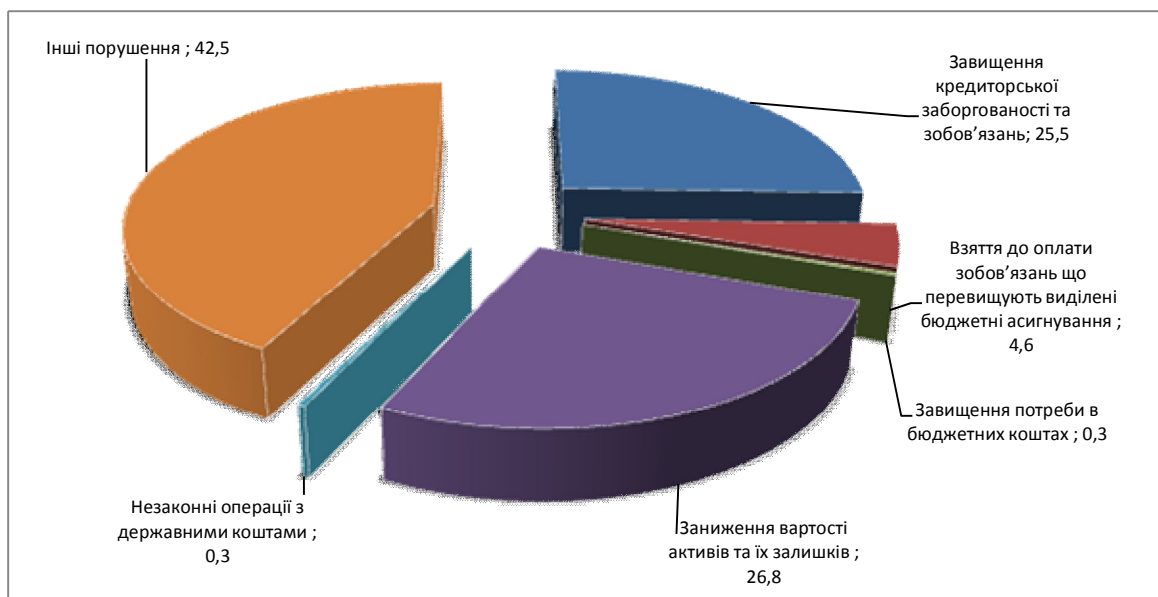


Рис. 2.7 Структура порушень, що не призвели до втрат фінансових ресурсів виявлених органами державної фінансової інспекції за 2016 рік

У 2016 році органами ДФІ особливу увагу приділено контролю за ефективним використанням бюджетних ресурсів. За 2016 рік підрозділами Служби проведено 136 аудитів виконання бюджетних програм та місцевих бюджетів. При проведенні аудиту ефективності зусилля ревізорів були спрямовані як на виявлення причин невиконання запланованих показників, так і на пошук додаткових резервів, альтернативних джерел фінансування програм. Майже всі дослідження засвідчили наявність загальних негативних тенденцій у виконанні програм, що заважають досягненню запланованих цілей та отриманню громадянами якісних соціальних послуг у повному обсязі.

Аналіз результатів контрольно-аналітичних заходів засвідчує, що бюджетні правопорушення продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Матеріали проведених перевірок та окремих контрольних заходів засвідчують, що превалюють фінансові правопорушення, які можна визнати як неефективне, нецільове використання бюджетних коштів. Класифікація типових порушень фінансової дисципліни згідно з

класифікатором порушень Рахункової палати при виконанні бюджету Луганської області наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Класифікація порушень фінансової дисципліни при виконанні бюджету  
Луганської області

Ознака класифікації	Зміст порушення
I. Бюджетні правопорушення	<ul style="list-style-type: none"> <li>- використання коштів Державного бюджету України з порушенням бюджетного законодавства; - використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав;</li> <li>- планування з порушенням чинного законодавства; використання коштів Державного бюджету України з порушенням Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти»;</li> <li>- незаконне виділення коштів з резервного фонду державного бюджету; відволікання коштів держбюджету у дебіторську заборгованість тощо.</li> </ul>
II. Неефективне використання бюджетних коштів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- неефективне використання та втрати бюджетних коштів внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень;</li> <li>- неефективне управління коштами через недоліки в плануванні або відсутність обґрунтованого прогнозування і планування;</li> <li>- неефективне використання коштів шляхом тривалого їх утримання без використання;</li> <li>- неефективне використання коштів спеціального фонду державного бюджету;</li> <li>- неефективне використання коштів на проведення науково-дослідних робіт тощо.</li> </ul>
III. Порушення та недоліки при адмініструванні доходної частини державного бюджету	<ul style="list-style-type: none"> <li>- недоотримання податків та зборів внаслідок звуження податкової бази;</li> <li>- неналежний контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та виконанням умов надання пільг;</li> <li>- неправомірне списання та реструктуризація податкового боргу тощо.</li> </ul>

Найбільш характерними за кількістю виявлених випадків та обсягів порушень у 2016 році були бюджетні правопорушення. Аналіз досліджень дає змогу з впевненістю стверджувати, що існують загальні негативні тенденції використання державних коштів при виконанні бюджетних програм, які, в свою чергу, заважають досягненню запланованих цілей. Основними причинами таких тенденцій, на нашу думку, можуть бути:

відсутність достовірної та повної інформаційної бази для обґрунтування та планування бюджетних програм;

нечітке визначення виконавців перевірок, об'єктів, цілей та результатів, яких необхідно отримати в ході виконання відповідної бюджетної програми;

залучення великої кількості виконавців, що призводить до неефективного витрачання ресурсів у незначних сумах між ними, а це, в свою чергу, негативно впливає на кінцевий результат. Не приділяють уваги оцінці менеджменту бюджетних установ та ефективності її діяльності існуючі на сьогодні форми державного фінансового контролю (перевірка, ревізія). Питання відносно того наскільки робота бюджетних установ ефективна взагалі практично не досліджується, хоча на сьогодні у багатьох розвинених країнах цей напрямок перевірок є пріоритетним. Також до недоліків державного фінансового контролю можна віднести:

несвоєчасність та частковість повернень бюджетних коштів;

безсистемність та дубляж дій органів державного фінансового контролю;

відсутність відповідного плану заходів надходження державних коштів та цільового і ефективного їх використання;

відсутність дієвого «карного» механізму, сукупність санкцій до порушників фінансової дисципліни, який би забезпечував повну відповідальність та застосування.

Крім того, на нашу думку, сьогодні недостатньо уваги приділяється комплексному аналізу діяльності бюджетних установ та результатам проведених контрольних заходів, розгляду причин, що спричинили порушення

з метою надання ґрунтовних рекомендацій керівникам відповідних установ для попередження та недопущення порушень у майбутньому.

## Висновки за розділом 2

Система інформаційного забезпечення державного фінансового контролю виконання бюджету це сукупність одиниць правової інформації, утвореної державними і муніципальними органами влади, а також планової, фактографічної, аналітичної та контрольної інформації, яка безпосередньо сформована при здійсненні бюджетного процесу, при умові її компаративності та використанні в процесі контролю.

Розглянуто сутнісні властивості окремих елементів системи інформаційного забезпечення державного фінансового контролю їх взаємозв'язку та взаємозалежності.

Проведений аналіз доходів та видатків бюджету Луганської області засвідчив зростання як доходів так і видатків, але за результатами виконання бюджету спостерігаються зростання дефіциту бюджету, що також спричинено неефективним контролем зі сторони ДФІ.

Проведений аналіз видів бюджетних правопорушень засвідчує, що впродовж 2014-2016 років бюджетні правопорушення, що допускаються розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів зазнають незначних змін, змінюється тільки структура порушень у використанні бюджетних коштів.

Аналіз даних показує, що кожний з показників зростає з кожним роком. Так, в 2016 році було проведено на 19 одиниць більше різних видів контрольних заходів ніж в 2015 році, на 121 в 2014 році. Приблизно така ж тенденція зберігається і для об'єктів, які підлягають перевірці. Останніми роками простежується загальна тенденція збільшення обсягів фінансових порушень, що виявляються контролюючими органами, які настільки масштабні, що потребують здійснення практично безперервного контролю.

### РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТУ ЛУГАНСЬКОЇ ОБЛАСТІ

#### 3.1. Формування централізованої моделі державного фінансового контролю в Україні

Відсутність чіткого уявлення про формат взаємовідносин та цільову спрямованість функціонування органів державного контролю на рівнях законодавчої та виконавчої гілок влади, як правило, стає основною причиною стратегічних невдач у системі управління державою. Проте резерви в підвищенні продуктивності господарських процесів є, і вони пов'язані з можливістю реформувати систему органів державного контролю, які виконують функцію одного з найефективніших інструментів державного управління.

На даний час науковцями висуваються декілька підходів до трансформації чинної системи державного контролю, починаючи з розробки та впровадження концепції розвитку державного фінансового контролю до пропозицій щодо удосконалення чинного нормативно-правового регламентування діяльності органів державного контролю, впровадження нових форм контролю тощо [50; 52; 54]. Пропозиції, наведені у вітчизняній науковій літературі, спрямовані на розв'язання питання встановлення головного органу державного фінансового контролю або розмежування повноважень поміж органами контролю законодавчої та виконавчої гілок влади. Отже, питання скоординованого розв'язання проблем державного контролю залишаються невіршеними.

За роки незалежності України вживалися різноманітні заходи щодо вирішення проблем державного контролю, але існуючі недоліки свідчать про відсутність концептуального системного підходу до вирішення цього

питання. Разом з тим, сьогодні в Україні функціонує лише сукупність розрізнених ланцюгів державного контролю, які недостатньо взаємодіють між собою, що у науковому розумінні не є системою. По суті, сучасний вітчизняний державний контроль – це сукупність органів законодавчої та виконавчої гілок влади, які виконують розрізнені, неузгоджені контрольні функції. Сьогодні до переліку органів виконавчої влади, уповноважених здійснювати державний контроль у відповідних сферах господарювання, входить близько 30 суб'єктів контролю, 18 з них наділені правом безпосередньо накладати адміністративні стягнення. Інші ж органи здійснюють це за допомогою Державної фіскальної служби України (надалі – ДФС). Як зазначає Н.Г. Виговська, в середньому суб'єктів господарювання перевіряють 10-15 разів на рік [26, с.32]. Такий підхід до організації контролю призводить до зайвих витрат бюджетних коштів на його проведення, перевантаження працівників контролюючих органів, а також негативно впливає на діяльність суб'єктів господарювання.

Перед тим, як висловити власну позицію щодо визнання сукупності існуючих органів державного контролю системою, слід звернутися до розуміння сутності системи як такої. З позиції філософії систему трактують як сукупність визначених елементів, між якими існує закономірний зв'язок чи взаємодія [27, с.183]. Відповідно елемент тлумачиться як поняття об'єкту, який входить до складу певної системи; складова частина складного цілого. Якісні характеристики цих елементів становлять зміст системи, сукупність закономірних зв'язків між елементами – внутрішню форму, або структуру системи. Природа складових елементів і характер структури системи найрізноманітніші. Для системи характерна не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, а й нерозривна єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким система проявляє свою цілісність. Будь-яка система може бути розглянута як елемент системи більш високого порядку, хоча її елементи можуть належати до систем більш низького порядку. Окремі рівні системи обумовлюють певні аспекти її поведінки, а цілісне

функціонування є результатом взаємодії всіх її сторін, рівнів. Для більшості систем характерна наявність в них процесів передачі інформації та управління.

З урахуванням теорії класифікації систем, сукупність органів державного контролю складно визнати повноцінною системою та ідентифікувати:

як складну систему, адже між значною кількістю органів державного контролю, які можна визнати простими системами, відсутні взаємозв'язки та взаємодія. Якщо вони й існують, то мають лише односторонній характер між органами контролю виконавчої гілки влади;

як велику систему, адже: цільове призначення підсистем (окремо законодавчої влади і окремо виконавчої влади) або простих систем (окремо узятих органів державного контролю) не завжди підпорядковуються цільовому призначенню всієї системи; відсутня наявність великої кількості інформаційних зв'язків між підсистемами; відсутні елементи самоорганізації (у переважній більшості органів державного контролю виконавчої гілки влади);

як цілеспрямовану систему, адже сукупність органів державного контролю не володіє можливістю формуватися та змінюватися цілісно як система в процесах пристосування до середовища та розвитку.

Аналіз робіт, а також дослідження змісту нормативно-правових актів, що регламентують діяльність окремих органів державного контролю, дозволяють констатувати факт існування недоліків в загальній організації державного контролю, головними з яких є:

Відсутність цілісної системи фінансового контролю, яка ще не сформована, хоча її основні елементи – суб'єкти державного контролю – вже склались та функціонують, проте вони діють розрізнено, не скоординовано, за умов недосконалої і, часом, суперечливої нормативно-правової бази, яка регламентує їх діяльність. Певні ланки системи контролю взагалі не виконують своїх контрольних функцій, а окремі відверто дублюють контрольні дії, одночасно перевіряючи фінансову звітність суб'єкта господарювання [31, с.38]. Неузгоджені дії органів контролю призводять до трансформації цілей контролю, у результаті чого постає завдання розв'язання протиріч між

необхідністю чіткої регламентації діяльності контролюючих органів і дублюванням функцій, яке виникло на цій же основі. Сьогодні кожний орган контролю не відчуває потреби в узгоджених діях з іншими органами контролю. Як правило, більшість органів контролю діє ізольовано. Справа не тільки в тім, що під час відсутності координації можливі багаторазові відволікання сил контролюючих органів і об'єктів контролю, а й в тім, що, маючи різні задачі, контрольні органи на основі тих самих вихідних даних, з позицій тих самих принципів контролю (ефективність, законність) можуть зробити різні висновки. Усе це відбувається на тлі того, що в цілому, економічна система як на загальнодержавному, так і на місцевому рівнях охоплена контролем далеко не повністю.

Відсутність єдиної інформаційної і методологічної бази, що суттєво знижує ефективність загальної роботи, ускладнює досягнення загальної мети.

Недосконалою є нормативно-правова база функціонування органів державного контролю. Нормативні акти розробляються та удосконалюються ізольовано, без врахування тієї обставини, що діяльність суб'єктів господарювання контролюють десятки органів.

Отже дослідження стану функціонування органів державного контролю свідчить про [31, с.38]:

відсутність цілісної системи державного контролю в Україні;

наявність недосконалої нормативної бази, що дестабілізує діяльність органів державного контролю та обумовлює дублювання та розкоординування їх діяльності;

доцільність централізації діяльності органів державного контролю, яка сприятиме побудові єдиної системи державного контролю та дозволить усунути недоліки у їх роботі.

У зв'язку з цим постає питання необхідності створення єдиної системи державного контролю (у т.ч. фінансового), яка могла б адекватно реагувати на чисельні соціально-економічні проблеми, забезпечувати єдність та стійкість організаційно-економічних зв'язків між усіма гілками влади, охоплювати всі



рівні та галузі економіки, була б цілісною, побудованою на єдиних організаційно-методологічних принципах, на єдиних нормах функціонування й розв'язання поставлених завдань з чітким визначенням органів контролю та розподілом їх функцій і повноважень.

Сьогодні у світі не існує єдиного підходу до проблем організації державного економічного контролю. Організаційна структура вищих органів державного контролю вирішується по-різному в кожній із країн, залежно від їх історичного розвитку та впливів політичних систем. Аналіз закономірностей досвіду зарубіжних країн, проведений в роботах, засвідчив, що на початку другої половини ХХ ст. на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення у сфері державного контролю, зокрема, в питаннях підвищення статусу вищих органів контролю, зміцнення їх незалежності та розширення повно важень. Варто зазначити, що на даний час ми не можемо повністю перенести досвід організації державного контролю в розвинутих країнах світу у вітчизняну практику з причин: недостатнього розвитку національної системи державного управління; відсутності стратегії розвитку національної економіки та невизначення основних завдань органів державного контролю в контексті її розвитку [39, с.73]. Разом з тим, трансформація системи державного контролю потрібна, тому варто розглянути модель, яка б забезпечила її ефективне функціонування та утворила фундамент її концептуальної перебудови.

Вважаємо, що першим кроком, спрямованим на визнання органів державного контролю системою, має бути побудова двох підсистем – органів контролю законодавчої та окремо виконавчої гілок влади (Рахункової палати України (надалі – РП) та територіальних рахункових палат, а також Державної фінансової інспекції (надалі – ДФІ) відповідно) на чолі з іншими органами контролю в системі виконавчої влади), а наступний крок – централізація складної системи з метою координації діяльності підсистем. Головною передумовою побудови ефективної системи державного контролю в Україні є

координація діяльності існуючих органів контролю з метою усунення дублювання контрольних заходів та оптимізації фінансування їх проведення.

Останнім часом у спеціалізованій літературі викладаються пропозиції щодо запровадження організаційної структури системи державного контролю. Так, Є.В. Калюга запропонувала створити єдиний орган державного фінансового контролю – Міністерство фінансового контролю [44,с.78]. Н.Г. Виговська вважає, що таким суб'єктом має бути Рахункова палата України з розширеними повноваженнями та збільшеним переліком функцій [26, с.108], при цьому доля Державної фінансової інспекції України як вищого органу по лінії виконавчої влади в системі державного фінансового контролю залишається не визначеною. Вважаємо, що зазначені пропозиції посилюють роль лише окремих гілок влади, в першому випадку виконавчої, у другому – законодавчої. Зрозуміло, що такі пропозиції не сприятимуть створенню єдиної державної скоординованої системи державного фінансового контролю України. Є й інші думки, які можна згрупувати на три підходи (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Підходи до визначення центрального органу системи державного фінансового контролю

№ з/п	Орган контролю	Переваги реалізації пропозиції
1.	Рахункова палата Верховної Ради України	- відповідність Лімській декларації керівних принципів контролю; - наявність можливостей об'єктивного здійснення контролю та оприлюднення результатів його проведення
2.	Міністерство фінансів України	відродження внутрішнього (відомчого) контролю під керівництвом Міністерства фінансів за допомогою Державного казначейства
3.	Спеціально створений орган координації та регулювання ДФК	- комплексне вирішення проблем державного контролю без обмеження повноважень вже існуючих контрольних органів; - координація контрольних заходів та усунення дублювання

Пропозиції щодо реалізації першого та другого підходів вважаємо такими, що ще більше поглиблюватимуть протистояння між контролюючими

органами законодавчої та виконавчої гілок влади. Виконавча і законодавча влада по-різному бачать організацію системи державного фінансового контролю в країні. При цьому розбіжності у поглядах стосуються вибору пріоритетів. Такий підхід до організації державного фінансового контролю в Україні не повною мірою відповідає існуючим потребам розвитку як нашої країни, так і світового досвіду.

На думку Н.Г. Виготської, повинен бути пріоритет будь-якого органу, але пріоритет, який виражається не в „диктуванні” своїх бачень всім іншим, а, головним чином, у спрямуванні та координації розвитку всієї системи [26, с.108]. Але в умовах національних реалій такої пріоритетності складно досягти. Такий орган має бути створений, а координація буде можливою, якщо такий орган буде поза політикою та мати належний рівень незалежності. Не можна погодитися й з позицією автора роботи, яка зазначає, що „системність державного контролю не обов’язково передбачає жорстко вертикальну його структуру, тобто система не означає наявність єдиної та монолітної багаторівневої ієрархічної підлеглості”. Навпаки, саме система і характеризується ієрархічністю (особливо соціальна, якою можна визнати сукупність органів державного контролю), яка, у свою чергу, виключає протиріччя та не координованість її окремих елементів. В іншому випадку таке утворення складно назвати системою. Дискусійною є й теза відносно того, що „жорстка вертикальна структура не забезпечить контрольній системі вміння гнучко й оперативно реагувати на багаточисельні проблеми в умовах ринкової економіки”. Досвід фінансової кризи, яка зародилася в США, що мали гнучку й оперативну систему як управління, так і державного фінансового контролю, засвідчив безпідставність такої позиції.

Вважаємо, що найбільш доцільною є пропозиція щодо створення єдиного органу системи державного контролю, який би забезпечував комплексне вирішення проблем державного контролю без обмеження повноважень окремих вже існуючих контрольних органів. Створення єдиної організаційної структури при будь-якому контрольному органі суперечило б принципу розподілу влади,

закладеному в Конституції України. Така структура можлива лише як особливий, абсолютно незалежний (автономний) колегіальний орган, до якого входять представники органів державного фінансового контролю. Створення такого органу дозволить надати окремим зусиллям державних фінансових контролерів різних органів єдине бачення проблеми, узгодженість, цілеспрямованість та дієвість. Однак дана пропозиція підтримується не усіма науковцями.

Практичний досвід такої координації діяльності державних органів контролю напрацьований в Республіці Білорусь (надалі – РБ). Комітет державного контролю Білорусі був заснований у 1996 р. шляхом об'єднання функцій Служби контролю Президента РБ та Контрольної палати РБ. Таке об'єднання ліквідувало паралелізм і дублювання в роботі зазначених органів. Також в Білорусі створено Раду з координації контрольної діяльності, яка затверджує координаційний план контрольної діяльності на кожне півріччя та очолюється головою Комітету державного контролю Республіки Білорусь. Орган створений у 1999 р. указом Президента РБ. Цим же указом затверджений єдиний та обов'язковий для усіх контролюючих органів республіки Порядок організації і проведення перевірок (ревізій) фінансово-господарської діяльності та застосування економічних санкцій. Побудова системи державного контролю як одного цілого дозволила б уникнути соціальної напруги в суспільстві вже зараз, без революційних потрясінь та ще більшого розквіту корупції. Роль та значення такої системи у вирішенні соціально-економічних завдань є визначальною, адже держава матиме можливість ефективно здійснювати свою регулюючу функцію в економічній сфері, а саме: попередження, виявлення та припинення порушень у сфері господарювання, ефективно та раціональне використання державних коштів та майна.

Зосереджується увага на необхідності вдосконалення організаційного механізму фінансового контролю, а саме поповнення його трьох складових (інформаційної, технологічної та структурної) новими елементами (рис. 3.1).

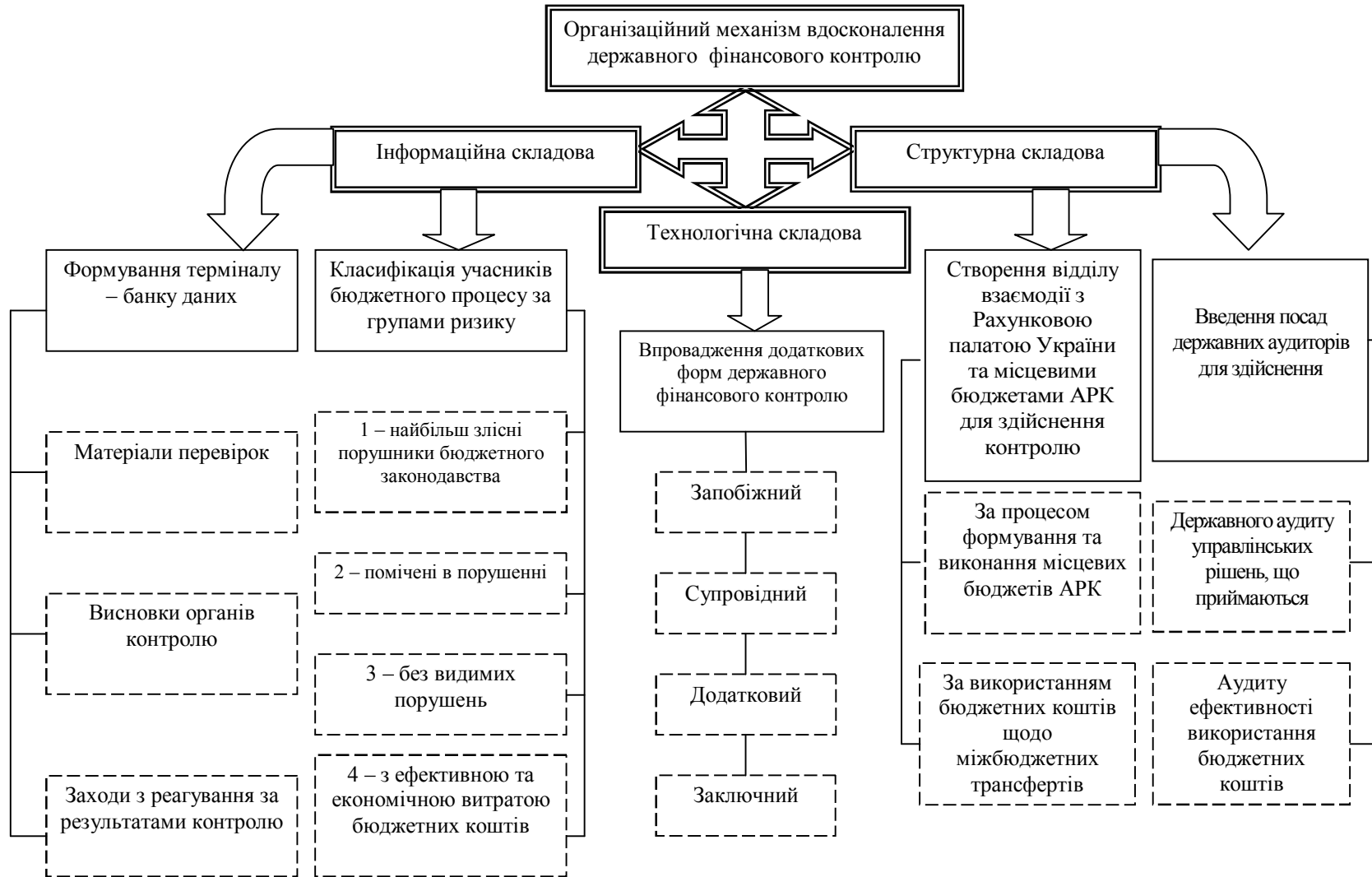


Рис. 3.1. Складові організаційного механізму вдосконалення державного фінансового контролю

Фінансовий контроль не може обмежуватися його трьома традиційними формами: попереднім, поточним і послідуочим контролем. Підвищення ефективності фінансового контролю передбачає використання й інших його форм: запобіжного, супровідного, додаткового, заключного.

У зв'язку з побудовою вертикалі фінансового контролю (від державного бюджету – до республіканського (обласного) і бюджетів місцевого самоврядування) пропонується налагодження взаємодії Рахункової палати України, Рахункової палати Верховної Ради та органів місцевого самоврядування шляхом створення відповідного відділу, функціональними завданнями якого є повний аналіз формування та використання бюджетних коштів (послідовно від вищих органів до нижчих), виявлення недоліків на стадії планування та у процесі виконання бюджетів усіх рівнів, а також контроль за використанням міжбюджетних трансфертів.

Узагальнення зарубіжного досвіду, аналіз сучасного стану парламентського фінансового контролю дозволили зробити висновок про необхідність введення до структури Рахункової палати фахівців якісно нового рівня – аудиторів з питань державного аудиту управлінських рішень та аудиту ефективності використання бюджетних коштів [50, с.108].

Покращення кадрового забезпечення органів фінансового контролю потребує вдосконалення кадрової політики у цій ланці, насамперед, запровадження заходів, які б відповідали завданням підвищення фахового рівня працівників цієї системи і визначали правила їх поведінки та дотримання стандартів при ревізіях і перевірках.

Механізм вдосконалення кадрової політики представлено сукупністю дій та засобів кадрової роботи шляхом встановлення вимог до спеціалістів органу парламентського фінансового контролю, підвищення їх кваліфікації, забезпечення професійних гарантій та використання кадрового потенціалу (рис. 3.2).

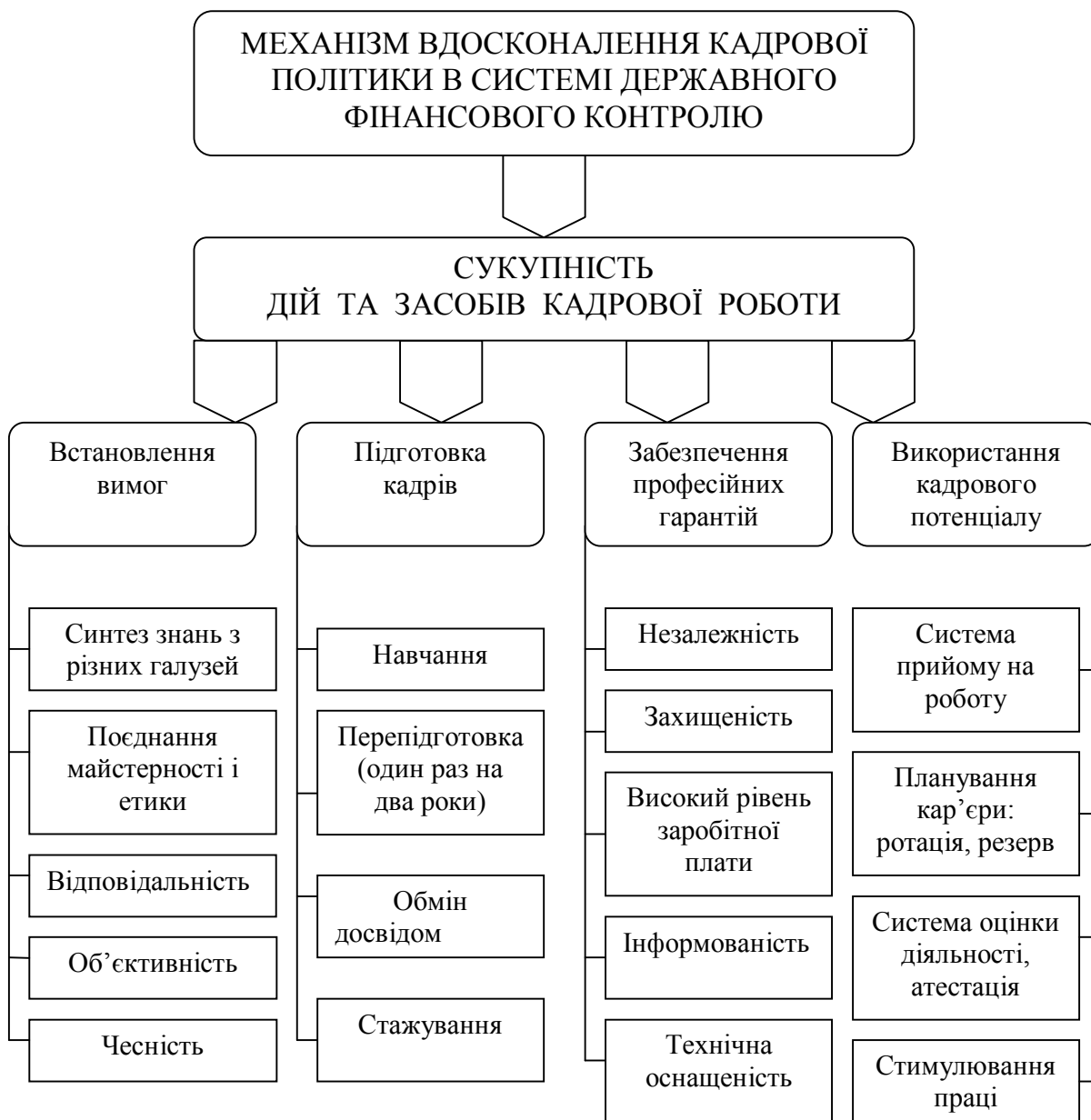


Рис. 3.2. Механізм вдосконалення кадрової політики в системі фінансового контролю

Специфіка діяльності органів фінансового контролю потребує розробки окремої програми підготовки та перепідготовки фахівців на спеціальних факультетах і кафедрах вищих навчальних закладів та на відповідних курсах.

Основними напрямками розвитку кадрової політики мають бути:  
удосконалення системи прийому персоналу на роботу;

забезпечення постійного кар'єрного зростання та підтримка його на рівні, що дозволяє контролерам виконувати будь-яке завдання з мінімальною додатковою підготовкою, якщо така потреба виникає;

запровадження нових категорій працівників системи, якщо цього вимагають відповідні зміни, залучення додаткових експертів і позаштатних фахівців для контролю нових сфер;

формування картотеки контрольних робіт зі спеціальності та рівня складності із вказівкою необхідних професійних вимог, які пред'являються до працівників, здатних виконувати певний вид контролю;

залучення провідних спеціалістів системи до визначення сфер і структур контролю;

делегування відповідальності за виконання завдань персонально конкретному працівнику, оскільки особиста відповідальність за певну ділянку додає виконавцеві почуття корисності своєї праці, спонукає до її виконання більш організовано і якісно;

застосування чіткої та зрозумілої системи оцінки працівників, яка повинна використовуватися в процесі просування їх по службі;

матеріальне та моральне заохочення співробітників як за добру роботу, так і за її покращення [54, с.26].

Становлення, розвиток та удосконалення правового, організаційного та кадрового механізмів парламентського фінансового контролю має здійснюватися за трьома основними напрямками – вдосконалення законодавства про фінансовий контроль, створення організаційних умов функціонування органу парламентського фінансового контролю, запровадження сукупності дій і засобів кадрової роботи, яка б підвищувала якісний рівень роботи.

Визначення методологічних основ системи державного фінансового контролю з позицій альтернативності дозволяє спроектувати організаційну базу його функціонування в сучасних умовах господарювання, до нього належать:



виокремлення органу контролю, якому б підпорядковувалися всі інші контролюючі органи як по лінії законодавчої, так і по лінії виконавчої влади;

цілісність системи контролю;

впровадження механізму додаткової перевірки даних, одержаних контролюючими органами [54, с.27].

З метою побудови централізованої моделі системи державного контролю економічний контроль слід розподілити на контроль бюджетних відносин та контроль інших відносин, що виникають у сфері господарювання. Зокрема, з метою усунення паралелізму в діяльності ДФІ, РП, ДФС, оптимізації контрольних заходів та коштів на їх проведення, та як наслідок, централізації державного контролю, слід створити єдиний орган державного економічного контролю (Національне бюро економічного контролю України). Діяльність такого органу має бути регламентована Конституцією України, що можливо здійснити у межах майбутньої конституційної реформи. Даний орган має бути незалежним від Кабінету міністрів України та Верховної Ради України. Результати діяльності такого органу мають доповідатися під час річного звіту у Кабінеті Міністрів України та Верховній Раді України. Організаційна структура єдиної системи державного контролю з урахуванням викладеної пропозиції матиме такий вигляд (рис. 3.3).

Запропонована організаційна структура (рис 3.3) є об'єднанням усіх діючих органів контролю. За сутністю дане Бюро є органом загального управління, планування та поточної координації державного контролю в Україні. Основними функціями даного органу мають бути:

погодження єдиного річного плану контрольних заходів, в основі якого будуть річні плани РП та ДФІ, а також перспективних планів контрольної діяльності. У межах викладеної пропозиції ДФІ як головний орган державного контролю виконавчої влади має складати свій план на підставі узгодження з планом виїзних перевірок ДФС, а також планами контрольних заходів інших органів державного контролю виконавчої влади, об'єкти контролю яких перебувають у полі завдань економічного контролю;

розробка стандартів контрольних заходів та методики оцінки їх ефективності;

проведення вибіркового контролю якості вжитих контрольних заходів.

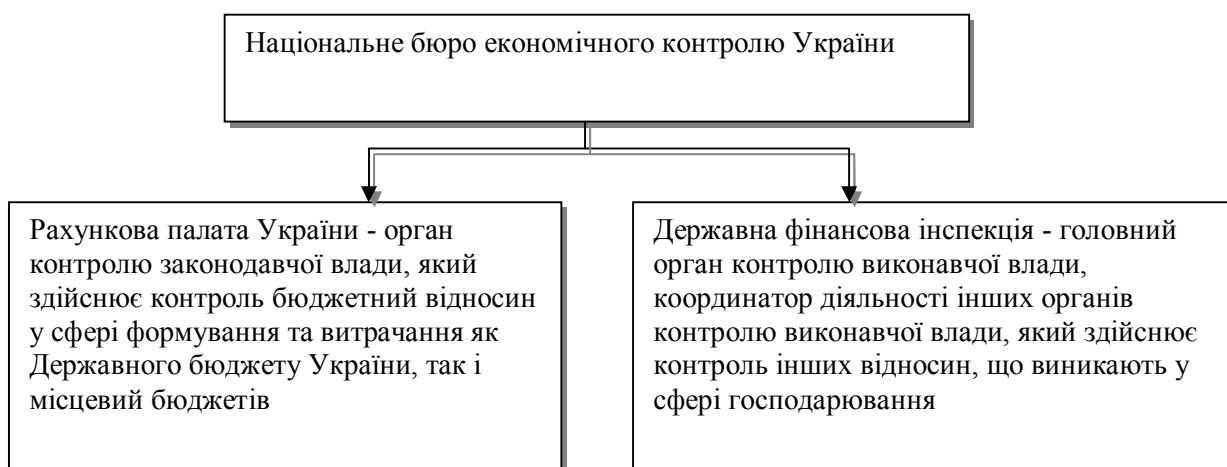


Рис. 3.3. Запропонована організаційна структура системи державного економічного контролю України

Національне бюро економічного контролю України має зайняти головне місце у створенні інтегрованої системи зовнішнього та внутрішнього державного контролю, впровадженні міжнародних стандартів контролю, їх уніфікації та гармонізації з національним законодавством, як одного з значних факторів, що впливає на якість контрольних заходів та зниження корупції.

Варто зазначити, що створення Національного бюро економічного контролю не повинно заважати розвитку діючих органів контролю, зокрема РП, ДАС. У зв'язку з цим слід продовжувати удосконалення нормативно-правової бази, методологічного, матеріально-технічного забезпечення їх діяльності. Зазначені напрями удосконалення мають здійснюватися й відносно інших органів контролю виконавчої влади, проте під егідою ДАС України, яка має очолити і провести роботу з координації та усунення дублювання і паралелізму в діях інших органів контролю виконавчої влади. З цією метою було доцільним застосування методу „сан сет”, що дозволило б оцінити ефективність діяльності окремих органів, та в разі необхідності провести реструктуризацію шляхом

ліквідації неефективних, або об'єднання окремих органів державного контролю виконавчої гілки влади.

### 3.2. Розробка концептуальних засад формування механізму комплексного державного фінансового аудиту

Ситуація, яка склалася із формуванням і використанням державних коштів, не може задовольнити потреби держави. Саме тому виникає необхідність в побудові такої системи, яка могла б реагувати на чисельні проблеми ринкової економіки й державної фінансової політики та охоплювала всі рівні економіки, була би цілісною, побудованою на єдиних методологічних і організаційних засадах.

Однак, вирішення складних питань побудови такої системи потребує використання апробованих у ряді країн загальних підходів і принципів побудови відповідних систем, застосування системного підходу до визначення її елементів, формування стандартів здійснення контрольних заходів, оцінки і надання їх результатів.

При цьому слід акцентувати увагу на тому, що дана система має бути єдиною і цілісною виключно тому, що вона повинна бути побудована на єдиних законодавчих нормах, принципах і вимогах функціонування, з чітким розмежуванням функцій та повноважень контролюючих органів.

В результаті реформування сфери державних фінансів в ХХ ст. в міжнародній практиці відбулися значні зміни в системі державного фінансового контролю. Збільшилася його роль в процесах управління і ефективності виконання контрольних функцій. Стався поступовий перехід від суворого контролю (перевірки і ревізії) до інших форм, направлених на запобігання порушенням і підвищення ефективності економіки держави в цілому. Однією з таких ефективних форм контролю є державний аудит. Суть його полягає в

наданні всім зацікавленим особам незалежної інформації про те, яким чином здійснюється виконавча влада в державі. При цьому державний аудит включає контроль за всіма рішеннями, які приводять до певних фінансових операцій. Об'єкт державного аудиту має загальнонаціональний характер.

Державний аудит є особливим інститутом, який прямо і безпосередньо бере участь у вирішенні цих проблем, діючи від імені та в інтересах суспільства. Сучасні вищі органи державного аудиту, які існують практично у всіх країнах світу, сьогодні є головним інструментом оцінки ефективності діяльності урядів щодо управління національними ресурсами.

Інститут державного аудиту, наділений правом на незалежну і самостійну оцінку дій органів влади, є не тільки найважливішим елементом системи попередження можливих помилок планування та порушення виконання, але також виконує функцію забезпечення законності рішень держави.

Принципи організації, зміст і повноваження при здійсненні державного аудиту представляють собою в кожній окремій країні історичний результат свідомого вибору і законодавчого закріплення позитивного міжнародного досвіду, напрацьованого в галузі управління державними фінансами.

Дотримання єдиних загальних принципів організації та функціонування сучасних вищих органів державного аудиту світу дозволяє їм, незалежно від політичного та економічного устрою держави, надавати суспільству і політичному керівництву країни об'єктивну інформацію стосовно того, наскільки уряд економічно, результативно та ефективно розпоряджається національними ресурсами.

Проте слід зазначити, що в Україні під аудитом, відповідно до традиційного пострадянського підходу, розуміють проведення перевірки для підтвердження достовірності фінансової звітності, здійснюваної за замовленням власника господарюючого суб'єкта. Однак західна теорія і практика давно відійшли від такого вузького трактування суті аудиту. Сьогодні під аудитом розуміють одну з форм державного контролю, що є систематизованою,

цілеспрямованою і об'єктивною перевіркою діяльності органів управління по використанню фінансових ресурсів.

Насамперед слід чітко розділити між собою такі поняття, як державний аудит і державний контроль. Термін «державний контроль» використовується для загального опису будь-яких державних структур, органів і процедур, пов'язаних із здійсненням самоконтролю держави. Терміном «державний аудит» описується все, що відноситься до системи зовнішнього, незалежного публічного контролю за діяльністю будь-яких органів держави.

Характерною рисою державного контролю і державного аудиту є постійне оновлення, перегляд існуючих теорій і концепцій контролю та аудиту, пошук нових форм і методів державного та суспільного управління. Найбільш глибокі зміни система державного контролю та аудиту зазнала в останні десятиліття, оскільки в цей період практично всі економічно розвинені країни завершують реформи своїх національних бюджетних систем. Ці реформи пов'язані, як правило, з переходом від кошторисного принципу формування бюджету до методів середньострокового планування ресурсної забезпеченості державних програм та впровадження бюджетування, орієнтованого на результат.

Водночас, потрібно відзначити, що в зарубіжній практиці обидві ці сфери не протистоять одна одній, а, навпаки, тісно взаємодіють.

Проблеми уточнення понятійного апарату також тісно пов'язані з необхідністю роз'яснення концептуальної новизни інституту державного аудиту для України. Однак ідея стосовно контролю від імені суспільства за ефективністю роботи органів влади є для нашої країни об'єктивно незвичною.

Про доцільність формування в Україні єдиної системи державного аудиту свідчить і досвід розвинених країнах Європи.

Одним із перших та найважливіших етапів узагальнення міжнародного досвіду діяльності органів державного аудиту стало прийняття у жовтні 1977 року в Лімі на IX конгресі INTOSAI Декларації про керівні принципи фінансового контролю (далі – Лімська декларація) [2]. В ній Міжнародній

організації вищих органів аудиту вдалося сформувавши єдине бачення принципів, методів діяльності і обсяги повноважень інституту державного аудиту, яке підтримують всі організації, які є членами INTOSAI [3].

Згідно з Лімською декларацією державний аудит є обов'язковим елементом управління суспільними ресурсами, оскільки держава отримує право на управління даними ресурсами безпосередньо від суспільства (частина 1 Декларації). При чому аудит є не самоціллю, а невід'ємною частиною системи громадського регулювання.

Декларація визнає: дотримання встановлених правових норм і продумане ефективне використання державних ресурсів є важливою умовою для раціонального управління державними фінансами, що сприяє ефективності прийнятих відповідними установами рішень.

Невпорядкованість системи державного фінансового контролю в нашій країні сформувала парадокс, суть якого полягає у змішуванні понять внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю.

Багаторічне домінування Міністерства фінансів у бюджетному процесі призвело до того, що воно по суті присвоїло собі роль зовнішнього фінансового контролю. І це замість того, щоб зосередитись на опрацюванні своєї ролі як головного внутрішнього контролера в сфері виконавчої влади і сконцентруватися на вирішенні задач підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за досягненні поставлених цілей.

Однією з основних умов демократичного суспільства є існування зовнішнього контролю за суспільними ресурсами, незалежного від структур та осіб, які розпоряджаються ними, регламентований лише законом і підзвітний суспільству. Перед зовнішніми контрольними органами стоїть завдання своєчасної та професійної допомоги, первісної оцінки реального внеску кожного з державних органів в соціально-економічний розвиток країни, включаючи оцінку ефективності використання національних ресурсів.

До таких державних економічних інститутів відноситься і Мінфін. По суті зовнішній державний контроль виконує роль «контролю над контролем».

Відповідно в його функції входить постановка стратегічних завдань перед Міністерством фінансів і оцінка того, як ці завдання трансформуються їм у структурі функціональної, відомчої та економічної класифікації бюджетних видатків. І даний контроль повинен бути достатньо жорстким і активним.

Вивчення досвіду організації державного аудиту зарубіжних країн дозволяє стверджувати, що важливою його ланкою в усіх демократичних країнах вважається наявність вищого органу державного аудиту, який формується законодавчою гілкою влади.

Наприклад, у Швеції – Національне ревізійне бюро, в Австрії, Німеччині, Франції, Угорщині – Рахункова палата при парламенті, у США – Головне бюджетно-контрольне управління, у Великобританії – Національне контрольно-ревізійне управління, в Канаді – Відомство Генерального ревізора.

Внутрішній контроль, здійснюють урядові контрольно-ревізійні системи. Це міністерства фінансів у Німеччині, Канаді, Японії, Швеції, Польщі, Угорщині; Державні казначейства функціонують у США та Великобританії, Міністерство фінансів, економіки і промисловості – у Франції.

Важливо зазначити, що парламентські, президентські й урядові контрольно-ревізійні системи в розвинених країнах функціонують паралельно, але у тісному зв'язку між собою не втручаючись в компетенції один одного.

Що ж стосується України, то необхідно законодавчо визначити поняття зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю. Покласти відповідальність за здійснення незалежного фінансового контролю на Рахункову палату, а внутрішнього – на Головне контрольно-ревізійне управління. При цьому під зовнішнім фінансовим контролем розуміється сфера державно-правової діяльності, яка включає не тільки контроль формування і виконання бюджетів, але й контроль за ефективним використанням державних ресурсів. Важливим питанням побудови організаційної структури системи державного аудиту є її інформаційне і програмне забезпечення. На нашу думку, на заваді створенню ефективної системи електронного обміну інформацією між органами державного аудиту й іншими органами виконавчої влади стало

використання ними різних програмних продуктів, та наявність міжвідомчого бар'єру щодо обміну інформацією як на центральному, так і на місцевому рівнях. Виходячи з цього, вважаємо за доцільне створення єдиної державної інформаційно-аналітичної системи державного аудиту, як складової організаційної структури цілісної системи державного аудиту.

Крім того, система державного аудиту в Україні не має належного наукового та кадрового забезпечення в частині впровадження в практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду роботи у даній сфері. А це, в свою чергу, ставить питання про необхідність включення в організаційну структуру цілісної системи державного аудиту науково-дослідних та вищих навчальних закладів.

Методичні основи здійснення державного аудиту як самостійної оціночної форми державного фінансового контролю мають свій специфічний зміст, обумовлений його відмітними цілями, завданнями та методами проведення.

Для результативності проведення аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів його необхідно здійснювати у три основні етапи:

- організація та планування державного аудиту;
- проведення державного аудиту;
- контроль за виконанням пропозицій та рекомендацій.

Мета дослідження, його масштаб, методика здійснення, критерії не можуть визначатися ізольовано. Керівництво аудиторської групи має вивчати ці елементи плану в комплексі, оскільки при спробі їх окремого розгляду, як правило, виникає дублювання. Для удосконалення контрольно-аналітичної діяльності контролюючих органів запропоновано ввести стратегічне планування державного аудиту і на його основі складати поточні (річні) плани дослідження.

Дослідженням виділено та класифіковано основні етапи та елементи стадії планування державного аудиту. Для покращання роботи державних



аудиторів запропоновано створити спеціальну реєстраційну систему зберігання та накопичення інформації. Підкреслено, що головною метою етапу планування аудиту ефективності має бути визначення найважливіших проблем економіки та питань забезпечення своєчасного виконання робіт (складання плану), формування програми проведення державного аудиту. Доведено, що по завершенні планування і складання плану та програми, згідно зі сформульованими методичними засадами організації та проведення аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів, державні аудитори повинні переходити безпосередньо до проведення аудиту.

Зазначено, що в процесі здійснення аудиту необхідно провести роботу зі збору аудиторських доказів (фізичних, документальних, усних, аналітичних). Наведено авторські підходи до проведення аналітичних процедур зі збору доказів, методи й технічні прийоми.

По закінченні кожного аудиторського дослідження повинен складатися деталізований письмовий звіт із викладом у встановленій формі результатів аудиту. Звіт за своїм змістом є підсумковим документом, в якому висвітлюються основні результати проведеного контрольного заходу разом із висновками, пропозиціями та рекомендаціями.

У результаті аналізу стадій проведення аудиту ефективності доведено, що на етапі складання звіту аудиту не може розглядатися як завершений контрольний захід з тієї причини, що необхідно ще одержати інформацію про його результативність, зокрема отримати дані про застосування наданих рекомендацій та пропозицій, а також про наслідки їх втілення на практиці. Тому завершальним етапом аудиту ефективності у напрацьованих методичних основах визначено контроль за виконанням наданих дослідженому об'єкту пропозицій та рекомендацій, який класифіковано як етап визначення соціально-економічного ефекту, отриманого від застосування результатів аудиту ефективності.

Повний цикл здійснення аудиту необхідно розглядати від початку його організації (стратегічного планування) до отримання результатів упровадження

запропонованих пропозицій та рекомендацій щодо підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів (рис. 3.4).

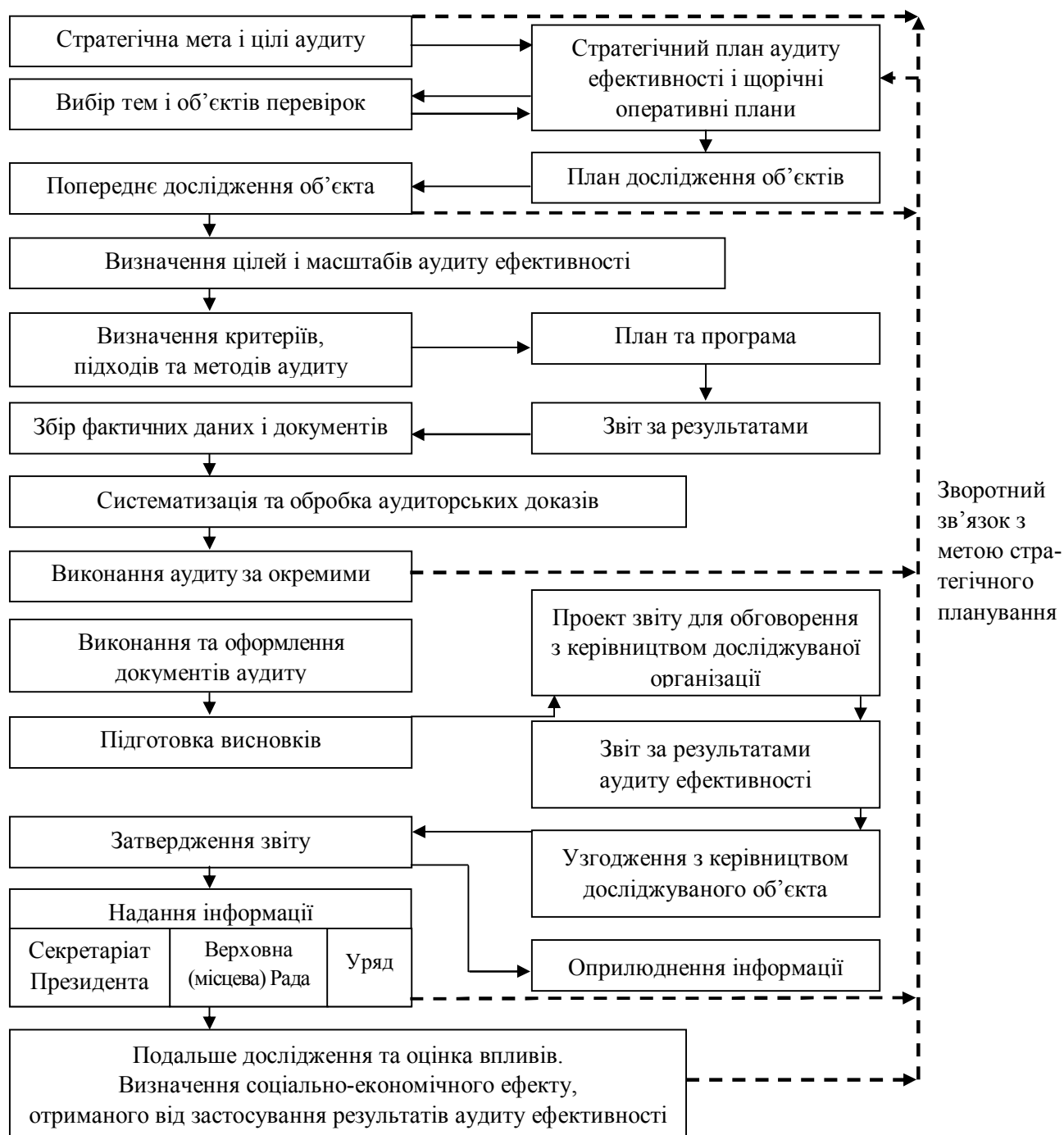


Рис. 3.4. Повний цикл здійснення аудиту ефективності

Запропоновані основи націлені на концептуальне розширення та удосконалення існуючих підходів до викладення мети, змісту, методів та результатів проведення державного фінансового аудиту. Застосування їх на

практиці повинно сприяти отриманню максимально об'єктивної, точної та систематизованої інформації про рівень ефективності використання державних фінансових ресурсів.

### 3.3. Оцінка ефективності заходів щодо удосконалення державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету

Важливою причиною неефективного використання державних фінансових ресурсів є відсутність критеріїв і норм визначення і оцінки такої ефективності. Існує необхідність розробки системи показників, здатних характеризувати ефективність використання бюджетних ресурсів. Однією з причин гальмуючих підвищення ефективності контролю є недостатнє правове забезпечення.

В ході дослідження виявлено, що характер зміни ефективності використання державних фінансових ресурсів певною мірою залежить від продуктивності діяльності контрольних фінансових органів регіону. Така взаємообумовленість витікає з орієнтування роботи контрольних органів на підвищення результативності перевірок. Проте задача виразити такий взаємозв'язок в кількісній формі нами поставлена вперше.

Характер зв'язку між показниками ефективності використання фінансових ресурсів (показник фінансовіддачі) і показником ефективності діяльності контрольних фінансових органів (гривня на гривню витрат) був досліджений за допомогою кореляційного аналізу.

Правомірність розгляду кількісного зв'язку між цими показниками обґрунтовується тим, що ступінь погрішності, що виникає унаслідок того, що фінансовий контроль здійснювався вибіркоким методом (унаслідок неможливості, а можливо і непотрібності масового контролю) цілком

допустима, що підтверджується за допомогою методів математичної статистики і теорії вірогідності.

Пошук функціональної залежності показника економічної ефективності використання державних фінансових ресурсів від результативності діяльності контрольних органів показав, що така залежність описується рівнянням:

$$y = a_0 + a_1x, \quad (3.1)$$

де  $y$  – економічна ефективність використання державних фінансових ресурсів

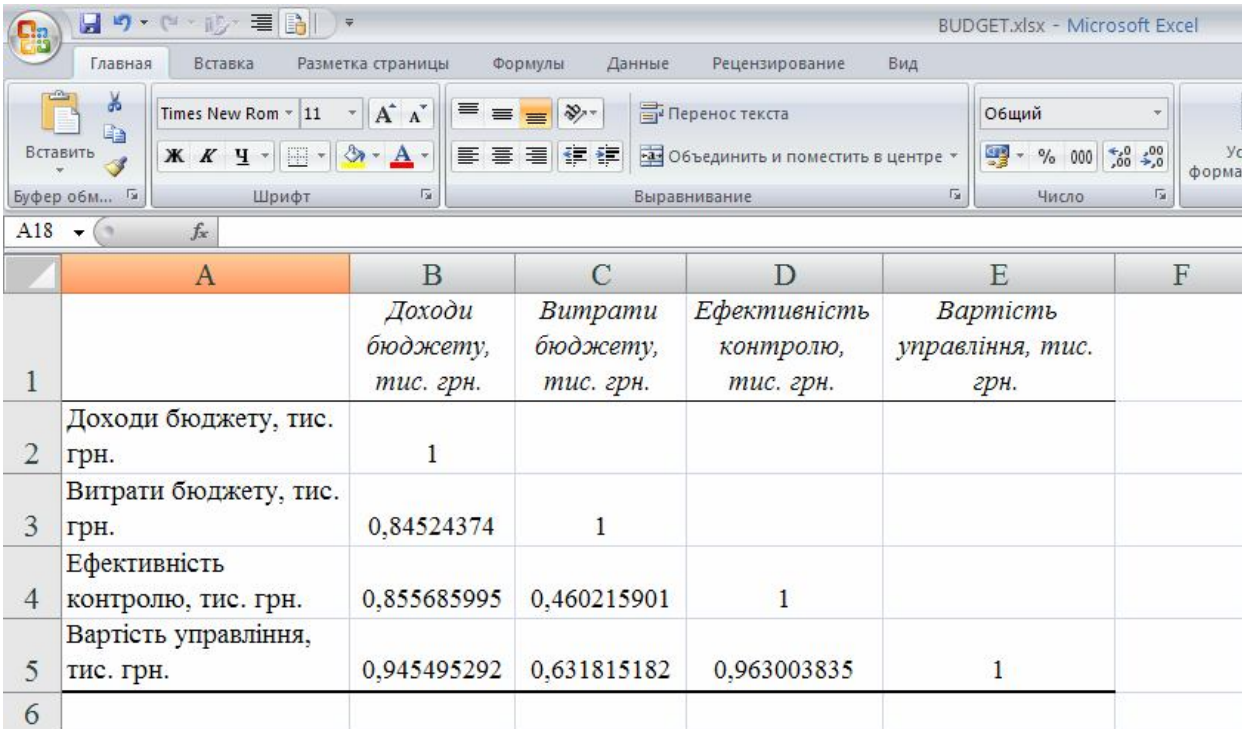
$x$  – результативність роботи контрольного фінансового органу.

Практичне значення цього рівняння в тому, що воно дозволяє оцінити ефективність (результативність) роботи контрольних фінансових органів з погляду того, як вони впливають на динаміку показників ефективності використання державних фінансових ресурсів. При цьому високі значення коефіцієнта кореляції (0,95) свідчать про те, що робота контрольних органів дійсно впливає на ефективність використання фінансових ресурсів і тому, нібито можна зробити висновок, що в наявності пряма пропорційної залежності (закономірність) збільшення показників ефективності використання фінансових ресурсів від показників результативності роботи контрольних фінансових органів. Проте в даному випадку пряма кореляційна залежність, очевидно, матиме місце в ситуаціях, коли не були реалізовані майнові резерви поліпшення використання фінансових ресурсів.

Після приведення в дію таких резервів динаміка зміни показників « $y$ » і « $x$ » у вигляді кореляційної залежності може привести до абсолютно іншого висновку, коли при зростаючих значеннях показників « $y$ », зміна показника « $x$ » буде незначною. Таке положення цілком можливе і з'ясовано за умови, що ресурси (наприклад, майно) використовуються достатньо ефективно і контрольні фінансові перевірки не дозволяють зафіксувати порушення і відповідно, очікувані втрати.

Нами проведено кореляційно-регресійний аналіз доходів бюджету Луганської області, проаналізовано чинники, витрати бюджету, витрати на управління та ефективність контрольних процедур за останні п'ять років. Аналіз проведено з використанням засобу пакету аналізу Microsoft Excel *Аналіз даних*, «КОРЕЛЯЦІЯ» та «РЕГРЕСІЯ». Ця функція розраховує статистику для ряду із застосуванням методу найменших квадратів, щоб обчислити пряму лінію, яка найкращим чином апроксимує наявні дані.

Результати аналізу за функцією «КОРЕЛЯЦІЯ» наведені на рис. 3.5.



The screenshot shows the Microsoft Excel interface with a table of data. The table has 6 rows and 6 columns (A-F). The first row (row 1) contains headers: A (empty), B (Доходи бюджету, тис. грн.), C (Витрати бюджету, тис. грн.), D (Ефективність контролю, тис. грн.), E (Вартість управління, тис. грн.), and F (empty). The subsequent rows (rows 2-5) contain numerical values for each category, with the diagonal elements (B2, C3, D4, E5) all set to 1. Row 6 is empty.

	A	B	C	D	E	F
1		Доходи бюджету, тис. грн.	Витрати бюджету, тис. грн.	Ефективність контролю, тис. грн.	Вартість управління, тис. грн.	
2	Доходи бюджету, тис. грн.	1				
3	Витрати бюджету, тис. грн.	0,84524374	1			
4	Ефективність контролю, тис. грн.	0,855685995	0,460215901	1		
5	Вартість управління, тис. грн.	0,945495292	0,631815182	0,963003835	1	
6						

Рис 3.5. Аналіз за функцією «КОРЕЛЯЦІЯ»

Значення коефіцієнта кореляції свідчить про тісний зв'язок між показниками доходи бюджету та вартість управління. Результати аналізу за функцією «РЕГРЕСІЯ» наведені на рис. 3.6.

The screenshot shows an Excel spreadsheet titled 'BUDGET.xlsx' with a ribbon at the top. The active cell is A3, containing the text 'Регрессионная статистика'. The spreadsheet displays the following data:

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	ВЫВОД ИТОГОВ									
2										
3	Регрессионная статистика									
4	Множественный R	0,9986626								
5	R-квадрат	0,9973269								
6	Нормированный R-квадрат	0,9893077								
7	Стандартная ошибка	20,955994								
8	Наблюдения	5								
9										
10	Дисперсионный анализ									
11		<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>значимость F</i>				
12	Регрессия	3	163849,28	54616,426	124,36745	0,0657993				
13	Остаток	1	439,1537	439,1537						
14	Итого	4	164288,43							
15										
16		<i>Кoeffициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>	<i>Нижние 95,0%</i>	<i>Верхние 95,0%</i>	
17	Y-пересечение	313,90394	102,98734	3,0479857	0,2018213	-994,6743	1622,4821	-994,6743	1622,4821	
18	Витрати бюджету, тис. грн.	0,1793906	0,0372575	4,8148923	0,1303656	-0,29401	0,6527915	-0,29401	0,6527915	
19	Ефективність контролю, тис. грн.	9,5639084	14,854341	0,643846	0,63583	-179,1784	198,30621	-179,1784	198,30621	
20	Вартість управління, тис. грн.	24,02054	15,32917	1,5669824	0,3616085	-170,755	218,79611	-170,755	218,79611	
21										

Рис 3.6. Результати аналізу за функцією «РЕГРЕСИЯ»

За результатами аналізу нами отримано модель державних доходів яка має наступний вигляд:

$$y=0,1793906x_1+9,5639084x_2+24,02054x_3-313,90394$$

де

$y$  – доходи бюджету Луганської області;

$x_1$  – витрати бюджету, тис. грн.;

$x_2$  – ефективність контролю, тис. грн.;

$x_3$  – вартість управління, тис. грн.

Таким чином за допомогою наявної моделі можна прогнозувати обсяги доходів бюджету з урахуванням запланованих контрольних заходів та запланованої вартості управління. Значення коефіцієнта детермінованості  $R^2$

складає 0,9973269 високе та прагне до 1 відповідно рівняння можна використовувати при прогнозуванні доходів бюджету Луганської області.

Нами узагальнений досвід контрольно-рахункових палат розроблені наступні показники оцінки ефективності їх роботи:

Коефіцієнт нецільового залучення бюджетних засобів (К1):

$$K1 = \frac{C1}{C} \times 100 \%, \quad (3.2)$$

де С1 – сума коштів, що використовуються не за цільовим призначенням;

С – загальна сума бюджетного фінансування.

Коефіцієнт незаконного використання бюджетних засобів, зафіксованих перевіркою (К2):

$$K2 = \frac{Cн}{C} \times 100\%, \quad (3.3)$$

де Сн – сума коштів, що використовуються незаконно.

Коефіцієнт неефективного використання бюджетних засобів, зафіксованих перевіркою (К3):

$$K3 = \frac{Cнэ}{C} \times 100 \%, \quad (3.4)$$

де Сне – сума коштів, що використовуються неефективно.

Інтегральний коефіцієнт нераціонального використання бюджетних засобів, зафіксованих перевіркою (Кинт):

$$Kинт = K1 + K2 + K3. \quad (3.5)$$

Коефіцієнт нераціонального використання майна по випадках, виявленими перевіркою (Ким):

$$Kим = \frac{Cu1 + Cu2 + Cu3}{Cиб} \times 100\%, \quad (3.6)$$

де  $C_{и1}$  – балансова вартість майна, що використовується не за цільовим призначенням;

$C_{и2}$  – балансова вартість майна, що використовується незаконно;

$C_{и3}$  – балансова вартість майна, що використовується неефективно;

$C_{иб}$  – балансова вартість майна, закріпленого за господарським суб'єктом.

Коефіцієнт корисної дії контролюючого органу (відшкодування бюджетних засобів ( $Kв$ )):

$$Kв = \frac{Cв + Cп}{Cн} \times 100\%, \quad (3.7)$$

де  $Cв$  – сума коштів, повернених до бюджету;

$Cп$  – об'єм засобів, повернених на бюджетні рахунки підприємств;

$Cн$  – сума бюджетних коштів, що використовуються з порушеннями.

Коефіцієнт актуальності проведених контрольних заходів ( $Kак$ ):

$$Kак = \frac{\sum П}{\sum КМ} \times 100\%, \quad (3.8)$$

де  $\sum П$ – кількість ухвал і рішень прийнятих за матеріалами перевірок контролюючого органу ;

$\sum КМ$ – кількість контрольних заходів контролюючого органу.

Коефіцієнт економічної ефективності органу фінансового контролю по приведених заходах ( $Кеф$ ):

$$Кеф = \frac{Cв + Cш}{\Phi} \times 100\%, \quad (3.9)$$

де  $Cв$  – сума повернених бюджетних коштів;

$Cш$  – сума штрафних санкцій, пред'явлених бюджетотримувачами;

$\Phi$  – витрати на утримання органу фінансового контролю за відповідний період часу;



Коефіцієнт трудової участі співробітника органу фінансового контролю (Кту):

$$K_{ту} = \frac{(C_{в} + C_{п})^1}{C_{в} + C_{п}} \times 100\%, \quad (3.10)$$

де  $C_{в}+C_{п}$  – сума коштів, повернутих до бюджету і на бюджетні рахунки підприємств;

$(C_{в}+C_{п})^1$  – сума таких коштів, повернутих за наслідками роботи певного (одного) співробітника органу фінансового контролю.

Доцільність прискореного широкого впровадження методу аудиту ефективності обумовлена необхідністю застосування на місцевому і регіональному рівнях системи бюджетування, орієнтованого на результат (БІР). Для цього необхідний глибокий аналіз наявних умов і передумов організаційно-методичного і правового характеру. При цьому мається на увазі правильність, достовірність бухгалтерського обліку, методологічні і методичні розробки критеріїв, оцінних показників, технології проведення аудиту ефективності.

Показники оцінки ефективності роботи контролюючих органів, щодо здійснення контролю бюджету Луганської області наведені у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

## Оцінка ефективності роботи контролюючих органів

Показники	2016 р.	Прогноз 2017 р.	Зміна, +/-
Коефіцієнт економічної ефективності органу фінансового контролю по приведених заходах	5,51	5,91	0,4
Коефіцієнт нецільового залучення бюджетних засобів	0,669	0,506	-0,163
Коефіцієнт незаконного використання бюджетних засобів, зафіксованих перевіркою	0,318	0,290	-0,028
Коефіцієнт неефективного використання бюджетних засобів, зафіксованих перевіркою	6,580	5,946	-0,634

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
Інтегральний коефіцієнт нераціонального використання бюджетних засобів, зафіксованих перевіркою	7,567	6,742	-0,825
Коефіцієнт нераціонального використання майна по випадках, виявленими перевіркою	1,204	7,245	6,041
Коефіцієнт корисної дії контролюючого органу (відшкодування бюджетних засобів)	0,345	0,397	0,052
Коефіцієнт актуальності проведених контрольних заходів	27,3	40,0	12,7
Коефіцієнт трудової участі співробітника органу фінансового контролю	1,1	1	-0,1

Таким чином за даними розрахунків ефективність роботи контролюючих органів підвищиться у 2017 році у порівнянні з 2016 роком. Графічно динаміка показників ефективності роботи контролюючих органів наведена на рис. 3.7.

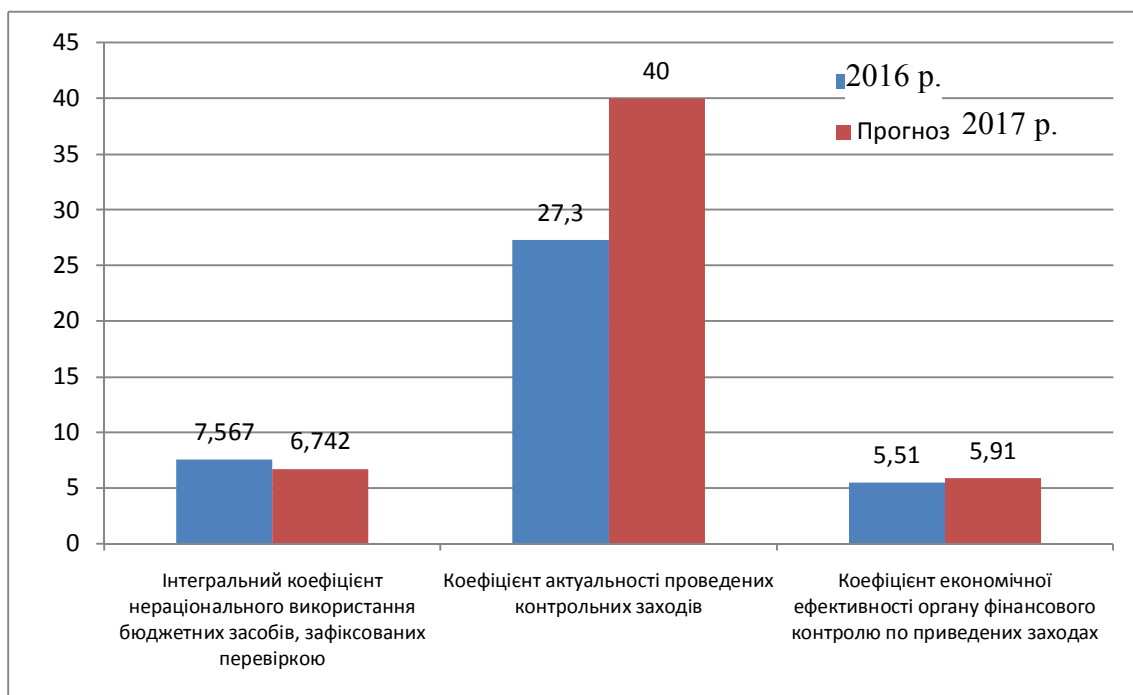


Рис 3.7. Динаміка показників ефективності роботи контролюючих органів

Не менше серйозним представляється також кадрове питання. Необхідна не тільки професійна, але і психологічна підготовка кадрів, зміна їх менталітету, здатність сприймати організацію, що перевіряється, не тільки з позицій виявлення окремих недоліків. Необхідно аналізувати і систематизувати результати контрольних заходів, встановлювати причини виникнення недоліків при призначенні і використанні бюджетних засобів, визначати масштаби бюджетних втрат від недоцільних витрат або неефективного розпорядження державною власністю, давати конструктивні пропозиції по зміні порядку використання ресурсів бюджету.

Нами пропонується внести в методологію аудиту ефективності пропозиції про розгляд в ході здійснення контрольних заходів стратегії розвитку об'єктів контролю, можливості узгодження з організаціями шляхом досягнення якнайкращого соціально-економічного результату, що перевіряються, від використання бюджетних ресурсів.

Оскільки аудит ефективності повинен перетворитися на основний робочий ефективний інструментарій контролю, необхідно відрекомендувати його в структурованій формі, в наочному, графічному вигляді. Модель аудиту, включає графічне зображення аудиту ефективності і побудову схеми, що визначає по суті технологію його проведення.

Таким чином, був проведений кореляційно-регресійний аналіз доходів бюджету Луганської області, проаналізовано чинники, витрати бюджету, витрати на управління та ефективність контрольних процедур за останні п'ять років. Розроблено модель прогнозування доходів бюджету, та за допомогою наявної моделі можна прогнозувати обсяги доходів бюджету з урахуванням запланованих контрольних заходів та запланованої вартості управління. З використанням отриманих даних та методології оцінки контрольних процедур визначено що з урахуванням наведених рекомендації на 2016 рік ефективність контролю бюджету Луганської області підвищиться, що доведено розрахунками.

### Висновки за розділом 3

Побудова системи державного контролю як одного цілого дозволила б уникнути соціальної напруги в суспільстві вже зараз, без революційних потрясінь та ще більшого розквіту корупції. З метою усунення паралелізму в діяльності ДФІ, РП, ДФС, оптимізації контрольних заходів та коштів на їх проведення, та як наслідок, централізації державного контролю, слід створити єдиний орган державного економічного контролю (Національне бюро економічного контролю України). Запропонована організаційна структура є об'єднанням усіх діючих органів контролю. За сутністю дане Бюро є органом загального управління, планування та поточної координації державного контролю в Україні.

Зазначені напрями удосконалення мають здійснюватися й відносно інших органів контролю виконавчої влади, проте під егідою ДФІ України, яка має очолити і провести роботу з координації та усунення дублювання і паралелізму в діях інших органів контролю виконавчої влади.

Вивчення досвіду організації державного аудиту зарубіжних країн дозволяє стверджувати, що важливою його ланкою в усіх демократичних країнах вважається наявність вищого органу державного аудиту, який формується законодавчою гілкою влади.

Запропоновані основи націлені на концептуальне розширення та удосконалення існуючих підходів до викладення мети, змісту, методів та результатів проведення державного фінансового аудиту. Застосування їх на практиці повинно сприяти отриманню максимально об'єктивної, точної та систематизованої інформації про рівень ефективності використання державних фінансових ресурсів.

Характер зміни ефективності використання державних фінансових ресурсів певною мірою залежить від продуктивності діяльності контрольних

фінансових органів регіону. Така взаємообумовленість витікає з орієнтування роботи контрольних органів на підвищення результативності перевірок.

Характер зв'язку між показниками ефективності використання фінансових ресурсів (показник фінансовіддачі) і показником ефективності діяльності контрольних фінансових органів (гривня на гривню витрат) був досліджений за допомогою кореляційного аналізу.

Таким чином, був проведений кореляційно-регресійний аналіз доходів бюджету Луганської області, проаналізовано чинники, витрати бюджету, витрати на управління та ефективність контрольних процедур за останні п'ять років. Розроблено модель прогнозування доходів бюджету, та за допомогою наявної моделі можна прогнозувати обсяги доходів бюджету з урахуванням запланованих контрольних заходів та запланованої вартості управління. З використанням отриманих даних та методології оцінки контрольних процедур визначено що з урахуванням наведених рекомендації на 2016 рік ефективність контролю бюджету Луганської області підвищиться, що доведено розрахунками.

## ВИСНОВОК

Державний контроль є необхідною й неминучою умовою ефективного функціонування економічної системи будь-якої держави. Однією із складових такого контролю виступає державний фінансовий контроль, тобто встановлена фінансово-правовими нормами система здійснюваних органами публічної влади контрольних заходів, спрямованих на моніторинг і забезпечення дотримання узаконених інтересів держави у фінансовій сфері. У цьому зв'язку слід невідкладно впорядкувати норми щодо повноважень та відповідальності органів, уповноважених державою на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на рівні бюджетів місцевого самоврядування, визначення видів бюджетних правопорушень залежно від стадії бюджетного процесу, заходів впливу та процедур їх застосування у разі вчинення бюджетних правопорушень учасниками бюджетного процесу.

Система інформаційного забезпечення державного фінансового контролю виконання бюджету це сукупність одиниць правової інформації, утвореної державними і муніципальними органами влади, а також планової, фактографічної, аналітичної та контрольної інформації, яка безпосередньо сформована при здійсненні бюджетного процесу, при умові її компаративності та використанні в процесі контролю.

Розглянуто сутнісні властивості окремих елементів системи інформаційного забезпечення державного фінансового контролю їх взаємозв'язку та взаємозалежності.

Проведений аналіз доходів та видатків бюджету Луганської області засвідчив зростання як доходів так і видатків, але за результатами виконання бюджету спостерігаються зростання дефіциту бюджету, що також спричинено неефективним контролем зі сторони ДАС.

При здійсненні державного фінансового контролю за виконанням місцевого бюджету важливу роль грає інформаційне забезпечення, у вигляді звітності та нормативно-правої документації.

До спеціального фонду з урахуванням коштів, одержаних із загального фонду до бюджету розвитку, надійшло 526478,3 тис. грн., що складає 83,3 % до затвердженого з урахуванням змін плану на рік. У порівнянні з минулим роком доходи спеціального фонду зменшились на 8,9 %, або 51159,8 тис. грн.

У 2016 році доходи, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, виконані до розрахункових показників Міністерства фінансів України на 115,1 %, до затверджених місцевими радами показників з урахуванням змін - на 103,2 %, в порівнянні з відповідним періодом минулого року обсяг надходжень збільшився на 14,1 %, або 311093,7 тис. грн., в основному за рахунок збільшення надходжень до місцевих бюджетів податку з доходів фізичних осіб. З 14 міст обласного значення затверджені з урахуванням змін показники виконали 8, з 17 районних бюджетів виконали 12, доходи першого кошику обласного бюджету виконані на 108,2 %.

У 2015 році доходи, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, виконані до розрахункових показників Міністерства фінансів України на 109,2 %, до затверджених місцевими радами показників з урахуванням змін - на 100,5 %, в порівнянні з відповідним періодом минулого року обсяг надходжень зменшився на 1,5 %.

Доходи, що не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, виконані на 87,8 % до розрахункової норми та 92,8 % до затверджених місцевими радами показників з урахуванням змін, в порівнянні з відповідним періодом минулого року обсяг надходжень збільшився на 13,0 відсотків.

Трансферти з державного бюджету отримані в обсязі 3368888,5 тис. грн, в т. ч. до загального фонду 3141189,5 тис. грн або 99,2 % до уточненого плану, в т. ч.: дотація вирівнювання з Державного бюджету – 1954346,5 тис. грн або 100,0 відсотків до уточненого плану на звітний період, дотація на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів – 41923,2 тис. грн, або 100

відсотків до планових призначень, субвенції з державного бюджету – 1144919,8 тис. грн, або 98,0 відсотків до планових показників з урахуванням змін. До спеціального фонду отримано субвенцій 227699,0 тис. грн, або 77,3 % до уточненого плану. У порівнянні з минулим роком обсяг трансфертів з державного бюджету зменшився на 51,3 %, або 239840,4 тис. грн.

У порівнянні з 2015 роком збільшені обсяги фінансування видатків на державне управління – на 17,5 % або на 56264,2 тис. грн, правоохоронну діяльність – на 18,7 % або на 377,9 тис. грн, освіту – на 16,5 % або на 244010,1 тис. грн, охорону здоров'я – на 24,0 % або на 341.658,9 тис. грн, соціальний захист – на 24,2 % або на 240190,8 тис. грн, житлово-комунальне господарство – на 51,4 % або на 51903,9 тис. грн, культуру і мистецтво – на 21,8 % або на 48384,5 тис. грн, фізичну культуру і спорт – на 19,0 відсотків або на 13.251,8 тис. грн, засоби масової інформації – на 14,5 % або на 1275,0 тис. грн, транспорт, шляхове господарство – на 23,2 % або на 15.510,1 тис. грн, інші послуги, пов'язані з економічною діяльністю – в 6,2 рази або на 994,7 тис. грн, видатки, не віднесені до основних груп – в 2,5 рази або на 57675,6 тис. гривень.

За рахунок коштів спеціального фонду здійснено видатки у сумі 1047392,4 тис. грн, у тому числі на державне управління – 10498,9 тис. грн, правоохоронну діяльність – 1,3 тис. грн, утримання установ освіти – 94.443,1 тис. грн, охорони здоров'я – 86311,6 тис. грн, соціального забезпечення – 33852,1 тис. грн, культури і мистецтв – 17143,6 тис. грн, засоби масової інформації – 20,7 тис. грн, фізичної культури і спорту – 7674,3 тис. грн, житлово-комунальне господарство – 402320,4 тис. грн, будівництво – 276789,5 тис. грн, сільське і лісове господарство – 49,7 тис. грн, дорожнє господарство – 61753,3 тис. грн, інші послуги, пов'язані з економічною діяльністю – 16288,3 тис. грн, охорону навколишнього природного середовища – 1511,1 тис. грн, заходи з попередження та ліквідації надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха – 208,6 тис. грн, фонд охорони навколишнього природного середовища та інші фонди – 35169,6 тис. грн, видатки, не віднесені до основних груп, – 3356,4 тис. гривень.



Проведений аналіз видів бюджетних правопорушень засвідчує, що впродовж 2014-2016 років бюджетні правопорушення, що допускаються розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів зазнають незначних змін, змінюється тільки структура порушень у використанні бюджетних коштів.

За результатами контрольних заходів проведених Рахунковою палатою у 2016 році нецільове, незаконне використання коштів складає 47 тис. грн., неефективне – 78 тис. грн., порушення адміністрування доходів – 121 тис. грн. Протягом року органами КРС проведено майже 612 контрольних заходів, якими охоплено діяльність понад 143 підприємства, установ і організацій, з них 94 бюджетних установи. Контролю піддано операції з використання державних ресурсів загалом на суму близько 1482795 тис. грн.

У ході реалізації заходів щодо виконання законів про Державний бюджет встановлено фінансових порушень у використанні бюджетних коштів, що призвели до втрат, загалом на суму 83 тис. грн., з якої 73 тис. грн. (87,9 %) – кошти державного бюджету. Зокрема, незаконно витрачено бюджетні кошти на загальну суму 300 тис. грн., з якої 260 тис. грн. – кошти державного бюджету.

Побудова системи державного контролю як одного цілого дозволила б уникнути соціальної напруги в суспільстві вже зараз, без революційних потрясінь та ще більшого розквіту корупції. З метою усунення паралелізму в діяльності ДАС, РП, ДФС, оптимізації контрольних заходів та коштів на їх проведення, та як наслідок, централізації державного контролю, слід створити єдиний орган державного економічного контролю (Національне бюро економічного контролю України). Запропонована організаційна структура є об'єднанням усіх діючих органів контролю. За сутністю дане Бюро є органом загального управління, планування та поточної координації державного контролю в Україні.

Зазначені напрями удосконалення мають здійснюватися й відносно інших органів контролю виконавчої влади, проте під егідою ДАС України, яка має очолити і провести роботу з координації та усунення дублювання і паралелізму в діях інших органів контролю виконавчої влади.

Вивчення досвіду організації державного аудиту зарубіжних країн дозволяє стверджувати, що важливою його ланкою в усіх демократичних країнах вважається наявність вищого органу державного аудиту, який формується законодавчою гілкою влади.

Запропоновані заходи націлені на концептуальне розширення та удосконалення існуючих підходів до викладення мети, змісту, методів та результатів проведення державного фінансового аудиту. Застосування їх на практиці повинно сприяти отриманню максимально об'єктивної, точної та систематизованої інформації про рівень ефективності використання державних фінансових ресурсів.

Характер зміни ефективності використання державних фінансових ресурсів певною мірою залежить від продуктивності діяльності контрольних фінансових органів регіону. Така взаємообумовленість витікає з орієнтування роботи контрольних органів на підвищення результативності перевірок.

Характер зв'язку між показниками ефективності використання фінансових ресурсів (показник фінансовіддачі) і показником ефективності діяльності контрольних фінансових органів (гривня на гривню витрат) був досліджений за допомогою кореляційного аналізу.

Проведено кореляційно-регресійний аналіз доходів бюджету Луганської області, проаналізовано чинники, витрати бюджету, витрати на управління та ефективність контрольних процедур за останні п'ять років. Розроблено модель прогнозування доходів бюджету, та за допомогою наявної моделі можна прогнозувати обсяги доходів бюджету з урахуванням запланованих контрольних заходів та запланованої вартості управління.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 №254к/96-ВР // zakonl.rada.gov.ua.
2. Бюджетний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, № 50-51, ст.572.
3. Порядок взаємодії Рахункової палати та Державної фінансової інспекції України при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів: Постанова колегії Рахункової палати від 22.11.2001 №27-4 та Постанова колегії Державної фінансової інспекції України від 19.10.01 №20 // zakonl.rada.gov.ua.
4. Про державний фінансовий контроль : проект Закону України від 8 лют. 2014 р. : № 2020 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3 511=31663](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3 511=31663)
5. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.1993 №2939-ХІІ зі змінами та доповненнями на 22.05.2014 // zakonl.rada.gov.ua.
6. Про затвердження порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 року №550. – <http://www.dkrs.gov.ua>
7. Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи : указ Президента України від 27.08.2000 № 1031 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>
8. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері : указ Президента України від 25.12.2001 № 1251 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>
9. Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 травня 2007 року №308-р. – <http://www.kmu.gov.ua>

10. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

11. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>

12. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Постанови Верховної Ради України «Про чинність Закону «Про Рахункову палату»: Рішення Конституційного Суду України від 14.12.2000 №15-рп/2000 // [zakonl.rada.gov.ua](http://zakonl.rada.gov.ua).

13. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 №158 // [zakonl.rada.gov.ua](http://zakonl.rada.gov.ua).

14. Агапцов С.А. Государственный финансовый контроль и бюджетная политика Российского государства — М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2015.—264.

15. Бавико О. Є. Правове регулювання державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / О. Є. Бавико. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Dtr/pravo/2016\\_2/files/LA210\\_04.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr/pravo/2016_2/files/LA210_04.pdf). – Заголовок з екрану.

16. Барабаш Н.С., Никонович М.О. Удосконалення системи державного фінансового контролю / [Н.С. Барабаш, М.О. Никонович] // Фінансовий контроль. – 2005. - №3(26). – С. 44-47.

17. Бельчик С.В. Чому виникла потреба ревізувати ревізії // Фінансовий контроль.— 2007.— №5 // [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua).

18. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит — К.: Українська академія оригінальних ідей, 2011. — 888 с.

19. Бречко О.В. Удосконалення контролю в системі управління фінансовими ресурсами регіону // Фінанси України.- 2012.- №9. - С. 150-155.
20. Бурцев В. Координация деятельности и взаимодействие органов государственного финансового контроля // Аудитор. - 2010. - №6. - С. 45-48., с.46.
21. Бутко А.Д., Марченко Б.М. Внутрішній фінансовий контроль у системі фінансового контролю держави // Фінанси України.— 2014.— №8. — С. 127—137.
22. Василик О. Д. Теорія фінансів / О. Д. Василик. -К: НІОС, 2010. -416 с.
23. Ващенко І. Парламентський контроль у структурі державного фінансового контролю в Україні // Банківська справа.— 2015.— №3. — С. 53—61.
24. Ващенко І.В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України // Наука і оборона. - 2015. - №2. - С. 51
25. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. - Житомир: ЖДТУ, 2014. - 532 с.
26. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Фінансове право : навчальний посібник / [Л.К. Воронова, Н.П. Кучерявенко] – Харків: Легас. – 2014. – 360 с.
27. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І., Назарчук О.І — К.: АВТ. - 2004. — 423 с.
28. Головань М. Державний фінансовий контроль і його реформування // Фінанси України. - 2014. - №9. - с. 133-140
29. Головань М.М. Державний фінансовий контроль і його реформування // Фінанси України.- 2014.- №9. - С. 133-141.
30. Грачова Є.Ю., Хоріна Л.Я. Государственный финансовый контроль — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2016. — 272 с.
31. Грінчук М.С. Реформування системи державного фінансового контролю / [М.С. Грінчук] // Вісник ЧТЕІ. – 2014. – №4. – С. 317-322.

32. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В.Гуцаленко, В.А.Дерій, М.М. Коцупатрий. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 424 с.
33. Давидов Г. М. Аудит /Г. М. Давидов. -К.: Знання, 2011 - 363 с.
34. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України /В. Г. Дем'янишин. - Т: ТНЕУ, 2014. -495 с.
35. Діденко С. О. Економічна роль державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / С. О. Діденко. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/vkhnu/Ekon/802/08ddeeco.pdf>.
36. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007. – 304 с.
37. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
38. Енц Г.П. Формирование зффективного государственного финансового контроля // Фи-нансовый контроль.— 2007.— №37. — С. 73—76.
39. Ермішова С. В. Внутрішній аудит в системі державного фінансового контролю [Текст] / С. В. Ермішова // Економіка і організація управління. – Випуск № 3, 2014. – С. 149–158
40. Жук Л. А. Господарське право : навч. посіб. / Л. А. Жук, І. Л. Жук, О. М. Неживець. – К. : Кондор, 2012. – 400 с.
41. Жураковський де Сас Т.Б. Проблеми і стратегічні пріоритети розвитку системи державного фінансового контролю // Стратегічні пріоритети, №2 (11), - 2015. – с. 209 – 204.
42. Звіти про результати діяльності органів державної фінансової інспекції за 2007-2014 роки. — [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua).
43. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є. В. Калюга Є. В. - К.: Ельга, Ніка-Центр, 2014. - 320 с.
44. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2012.- 360 с.

45. Карлін М.І. Бюджетна система України: навчальний посібник /М.І.Карлін. – К.: Знання, 2014. – 428 с.
46. Клімова С.М. Система державного фінансового контролю // Статистика України.— 2012.— №1.-С. 38-42.
47. Ковалюк О.М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки // Фінанси України.— 2014.-№7.-С. 151-159.
48. Контроль і відповідальність // Контроль. – 2014. - № 3. - С. – 6-13.
49. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Пет-ренко ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – 4-е вид., допов. і переробл. – Житомир : ПП Рута, 2006. – 560 с.
50. Лимская декларация руководящих принципов контроля. — [www.srd.ru/documents/schpal/limdecl.pdf](http://www.srd.ru/documents/schpal/limdecl.pdf).
51. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2015. – 240 с.
52. Лопушинський І.П. Що має знати депутат місцевої ради. Книга 3. Бюджет як фінансова основа місцевого самоврядування в Україні /І.П.Лопушинський, А.М.Странніков, Л.Б.Грицак, О.Г. Солонтай. – К.: ІПО, 2016. – 134 с.
53. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління // Банківська справа.- 2011.- №2. - С. 26-37.
54. Методичні рекомендації з проведення органами державної фінансової інспекції аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: затверджені наказом ДФІ України від 19.12.2005 № 451.
55. Микитюк І. С. Теоретичні положення концепції єдиної системи державного фінансового контролю / І. С. Микитюк // Вісник КНТЕУ. – 2007. – № 1. – С. 63-68
56. Микитюк І.С. Система державного фінансового контролю в Україні // Вісник КНТЕУ. - 2014. - №3. - с. 41 -48
57. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю : навч. посіб. / А. О. Мона-єнко. – Запоріжжя : КПУ, 2014. – 152 с.

58. Монаєнко А.О. Бюджетне право України: навчальний посібник / Антон Олексійович Монаєнко. – Запоріжжя : КПУ, 2015. – 412 с.
59. Невідомий В. І. Перспективи розвитку незалежного фінансового контролю в системі органів державного управління/В. І. Невідомий В. І. ["Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні": зб. праць Всеукр. наук.-практ. конф./заред. проф. В. Д. Базилевича]. - К., 2015. -С. 247.
60. Никонович М. О. Необхідність системної стандартизації державного фінансового контролю / М. О. Никонович ["Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні": зб. праць Всеукр. наук.-практ. конф. / заред. проф. В. Д. Базилевича]. -К., 2015. - С. 250.
61. Осовська Г. В. Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
62. Петренко П. «Чорні дірки» у державних фінансах// Персонал.— 2007.— №3. — С. 12—17.
63. Пилипенко И., Шевчук В. Национальная система аудита: опыт становления и направления развития // Бухгалтерский учет и аудит. — 2014. — №3.
64. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку [Електронний ресурс] / В. Ф. Піхоцький // Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/VNULP/Management/2015\\_647/32.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/VNULP/Management/2015_647/32.pdf). – Заголовок з екрану.
65. Піхоцький В.Ф. Державний фінансовий контроль як дієвий метод управління // Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського [сайт<http://www.nbu.gov.ua>]
66. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». - 2015. - №647. - с. 184-190
67. Порядок проведення органами державної фінансової інспекції державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777.



68. Приходченко Л. Забезпечення ефективності державного управління: стандартизація внутрішнього контролю та аудиту [Текст] / Л. Приходченко // Актуальні проблеми державного управління : збірник наукових праць ОРІДУ. – Вип. 4 (32). – Одеса : ОРІДУ НАДУ, 2007. – С. 145–152
69. Радионова В. М. Финансовый контроль: Підруч. / В. М. Радионова, В. И. Шлейников. - М.: ИД ФБК - Пресе, 2012. - 320 с.
70. Річний звіт Рахункової палати України // [www.ac-rada.gov.ua](http://www.ac-rada.gov.ua).
71. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2015. – 320 с.
72. Рубан Н.І. Час незворотніх перемін настав // Фінансовий контроль.— 2007.— №4 // [www. dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua).
73. Сайт Державної фінансової інспекції України // <http://www.dkrs.gov.ua>
74. Сивульський, М. І. Результати роботи, проблеми й завдання державної фінансової інспекції України / М. І. Сивульський // Фінанси України. - 2015. - №3. - С.37-45.
75. Симоненко В. Почему нужна единая государственная система финансово-экономического контроля // Зеркало недели.— 2005.— №15.
76. Степашин С. В. Конституционный аудит / С. В. Степашин; Ин-т соц.-полит. исслед. РАН; Гос. НИИ системного анализа Счет. палаты РФ. – М.: Наука, 2006. – 815 с.
77. Стефанюк І. Необхідність і проблеми удосконалення системи державного фінансового контролю // Економіка. Фінанси. Право.— 2011.— №12. — С. 24—30.
78. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи // Фінанси України. - 2015. - №11. – С. 2-19
79. Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 24 черв. 2003 р. : № 1156 // Офіц. вісн. України. – 2014. – № 31. – С. 1613.

80. Теренова Т.Б. Основные направления совершенствования государственного финансового контроля в Российской Федерации // Финансовый контроль.— 2007. — №35. — С. 47—53.

81. Урсина О.М. Мета як рушійний елемент вдосконалення системи державного фінансового контролю // Актуальні проблеми державного управління: 36. наук. пр. ОРІДУ — Вип. 2. — Одеса, 2006. - С. 143-149.

82. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник / Б. Ф. Усач. – 6-те вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2016. – 253 с.

83. Фадейкина Н. В. Финансовый контроль в сфере государственного сектора экономики: Монограф. / Н. В. Фадейкина, В. А. Воронов. - Новосибирск.: СИФБД. - 414с.

84. Федоров С. Є. Про деякі особливості форм фінансового контролю / С. Є. Федоров // Форум права. – 2016. – № 1. – С. 1046–1051 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2016-1/11fceffk.pdf>

85. Философия. Краткий тематический словарь. – Ростов н/Д: „Феникс”, 2011. – С. 285-286.

86. Філософський енциклопедичний словник. – К.: Абрис. - 2012. – 742 с.

87. Фінансове право України: Навч. Посібник / [Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.Ю Пришва та ін.]; - К.: Правова єдність, 2015, - 395 с.

88. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: Монографія / Є.В. Мних, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін.; За аг. Ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2014. – 186 с.

89. Футоранська, Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінансовий контроль. - 2006. - №2. - С.20-23.

90. Футоранська, Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінанси України. - 2007. - №9. - С.151-158.

91. Чорнуцький С.П. Внутрішній контроль: оцінка стану // Фінансовий контроль.— 2007.— №4 // [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua).

92. Чугунов, І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. - 2015. - №4. - С.3-12.
93. Шарапов О.Д., Дербенцев В.Д., Семьонов Д.Є. Системний аналіз: Навч. — метод. посібник. — К.: КНЕУ, 2014. — 154 с.
94. Шатковський О.П. Скарги як засіб контролю за здійсненням державних закупівель // Державні закупівлі України: Інформаційно-аналітичний бюлетень.— 2012.— №10. — С. 21—25.
95. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль бюджетних установ: Навч. Посіб. / За заг. ред. Є.В. Мниха. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. — 216 с.
96. Юргелевич С.В. Система державного фінансового контролю // Фінанси України.— 2011.— №4. - С. 138-145
97. Юрій С. І. Казначейська система: Підруч. / С. І. Юрій, В. І Стоян, О. С. Даневич. - 2-ге вид. змін, й доп. - Тернопіль: Карт-бланш, 2006. -818 с.
98. Юрій С.І., Федосов В.М. Фінанси : підручник / [С.І. Юрій, В.М. Федосов] - К. : Знання. – 2014. – 611 с.
99. Ярошевич Н. Б. Проблеми вдосконалення системи зовнішнього державного фінансового контролю в Україні [Текст] / Н. Б. Ярошевич, І. І. Підтикана // Науковий вісник НЛТУ України. – 2016. – Вип. 20.9. – С. 145–150.
100. [www.ac-rada.gov.ua](http://www.ac-rada.gov.ua) - Офіційний сайт Рахункової палати України.
101. [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua) - Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України.
102. [www.treasury.gov.ua](http://www.treasury.gov.ua) - Офіційний сайт Державного казначейства України.

## ДОДАТКИ