

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ФАКУЛЬТЕТ СОЦІОЛОГІЇ ТА УПРАВЛІННЯ

КАФЕДРА СОЦІАЛЬНОЇ ФІЛОСОФІЇ ТА УПРАВЛІННЯ

**Кваліфікаційна робота
магістра**

**ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКІ МЕХАНІЗМИ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ В РЕГІОНІ**

Виконав: магістрант 2-го курсу,
групи 8.2819-з
спеціальності 281 «Публічне управління та
адміністрування»
освітньо-професійної програми
«Публічне управління та адміністрування»
І. Л. Лисенко

Керівник: професор кафедри соціальної
філософії та управління, доцент, д.філос.н.
Краснокутський О.В.

Рецензент: завідувач кафедри соціальної
філософії та управління, д.філос.н., доцент
Бутченко Т.І.

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота складається з 94 сторінок, 72 позиції у списку літератури.

ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКІ МЕХАНІЗМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В РЕГІОНІ

Мета дослідження. Визначити напрями оптимізації публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні.

Об'єкт дослідження. Система державного фінансового контролю в регіоні.

Предмет дослідження. Публічно-управлінські механізми забезпечення державного фінансового контролю в регіоні.

Методи дослідження: аналіз, синтез, індукція, дедукція, структурно-функціональний, аналіз статистичних даних.

Проблемна ситуація. Особливу актуальність цій проблемі надали, з одного боку, складні й суперечливі процеси трансформації, які відбуваються в Україні після 2014 року, з іншого, глобальна економічна та медична криза, обумовлені COVID-19. Становлення суспільства потребує дослідження форм економічної діяльності, важливою складовою якого виступає фінансовий контроль як невід'ємний елемент державного управління.

Висновок. Проведений аналіз публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні в умовах посилення фінансової децентралізації дає підстави зробити висновок, що зміна підходів до організації державного фінансового контролю та аудиту надало можливість в певній мірі забезпечити їх ефективність та мінімізувати корупційні діяння з фінансовими та матеріальними ресурсами органів місцевого самоврядування. Проте все ще залишається багато не вирішених задач, що постають перед системою державного фінансового контролю, які потребують нагального вирішення, а саме:

– удосконалення положень законодавчої бази та формування методології для проведення органами Державної аудиторської служби України різних видів

і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, IT-аудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) ЄС, аудиту інвестиційних проектів, аудиту державних та регіональних цільових програм тощо через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Державної аудиторської служби України;

- розширення заходів впливу органів Державної аудиторської служби України на несумлінних керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та порушників фінансової дисципліни, бюджетного законодавства, невиконання ними законних вимог;

- підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за впровадження та розвиток внутрішнього контролю для підвищення рівня усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

- підвищення рівня охоплення контролем місцевих бюджетів Рахунковою палатою України та органами Державної аудиторської служби України.

Україна знаходиться на шляху реформування системи державного фінансового контролю. Досвід зарубіжних країн показує, що необхідно трансформувати систему фінансового контролю з метою підвищення ефективності його здійснення, сформуванню єдиної методології і нормативно-правову основу, розмежувати сфери діяльності органів фінансового контролю, застосовувати нові інформаційні технології, а також забезпечити необхідні умови для створення кожним органом державної влади ефективною системою внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту, в тому числі шляхом стандартизації в галузі фінансового контролю.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет соціології та управління
Кафедра соціальної філософії та управління
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 281 «Публічне управління та адміністрування»
Освітньо-професійна програма «Публічне управління та адміністрування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри соціальної
філософії та управління

_____ Т.І.Бутченко
«____» _____ 2020 року

З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

_____ Лисенко Ірині Олексіївні

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи Публічно-управлінські механізми забезпечення державного фінансового контролю в регіоні

керівник роботи Краснокутський Олександр Володимирович, д.філос.н., доцент

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затвержені наказом ЗНУ від «25» травня 2020 року № 606-с

2. Строк подання студентом роботи 4 грудня 2020 року

3. Вихідні дані до роботи О.В. Бермічева, Т.О. Коломоєць, М.В. Косюта, В.І. Малюга, В.С. Шестак, В.Б. Авер'янова, О.Ф. Андрійко, І.Г. Андрущенко, С.С. Вітвицького, М.П. Кучерявенка, О.М. Литвака, В.Ю. Стрельцова, Т.В. Корнякової, У.В. Андрейчука, А. Онищенко, В.П. Завгороднього, І.Я. Чугунова, В.О. Кузьменко, Л.А. Савченко, Ю.О. Блашук, Т.І. Єфименко, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, М.В. Бариніна-Закірова, А.В. Мамишев, Є.В. Калюга, М.І. Шутов, В.А. Бабенко, Н.М. Стоянова, І.Б. Стефанюк, О.В. Грицай та інших.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Дослідити стан наукової розробки проблеми публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні. 2. Уточнити зміст основних понять дослідження. 3. Обґрунтувати принципи та методи дослідження проблеми публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні. 4. Визначити моделі забезпечення державного фінансового контролю. 5. Дослідити закордонний досвід публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні. 6.

Визначити особливості забезпечення державного фінансового контролю в Україні. 7. Провести аналіз сучасного стану забезпечення державного фінансового контролю в регіонах України. 8. Визначити напрями оптимізації публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіонах України.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Краснокутський О.В., доцент кафедри соціальної філософії та управління	25.05.2020	25.05.2020
Розділ 2	Краснокутський О.В., доцент кафедри соціальної філософії та управління	26.06.2020	26.06.2020
Розділ 3	Краснокутський О.В., доцент кафедри соціальної філософії та управління	03.10.2020	03.10.2020

7. Дата видачі завдання 25 травня 2020 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи	Березень –квітень 2020	<i>виконано</i>
2.	Бібліографічний пошук	Травень 2020	<i>виконано</i>
3.	Розробка основних положень роботи	Травень 2020	<i>виконано</i>
4.	I розділ	Червень 2020	<i>виконано</i>
5.	II розділ	Липень – серпень 2020	<i>виконано</i>
6.	III розділ	Жовтень – листопад 2020	<i>виконано</i>
7.	Систематизація висновків	Листопад 2020	<i>виконано</i>
8.	Нормоконтроль	Листопад – грудень 2020	<i>виконано</i>

Студент _____ І.О. Лисенко
(підпис) (ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____ О.В. Краснокутський
(підпис) (ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ О.В. Заїка
(підпис) (ініціали та прізвище)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1 МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В РЕГІОНІ.....	8
1.1. Історія дослідження проблеми публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю	8
1.2. Уточнення змісту основних понять дослідження	14
1.3. Принципи та методи дослідження проблеми публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні.....	23
РОЗДІЛ 2 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМИ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В РЕГІОНІ.....	28
2.1. Моделі забезпечення державного фінансового контролю.....	28
2.2. Закордонний досвід забезпечення публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні	36
2.3. Особливості забезпечення державного фінансового контролю в Україні	46
РОЗДІЛ 3 НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В РЕГІОНІ	65
3.1. Сучасний стан розвитку системи державного фінансового контролю в Україні на регіональному рівні.....	65
3.2. Чинники оптимізації публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні з урахуванням міжнародного досвіду	71
ВИСНОВКИ.....	81
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	86
ДОДАТКИ.....	94

ВСТУП

Актуальність теми зумовлена важливим значенням державного фінансового контролю в функціонуванні та розвитку суспільства. Фінансовий контроль є одним із головних чинників вирішення суспільних протиріч, оскільки має регламентувати і консолідувати діяльність усіх соціальних суб'єктів. Трансформації українського суспільства потребує вивчення сучасного стану економічних відносин і вдосконалення існуючих організаційно-правових форм державного фінансового контролю, методологічних принципів його функціонування. Соціальні перетворення, спричинені глобальними тенденціями світового розвитку та зміною підвалин суспільного устрою в Україні, вимагають розробки концептуальних засад нової парадигми фінансового контролю.

Від розв'язання проблем публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю залежить стійке, стабільне функціонування суспільства, темпи його подальшого соціально-економічного і духовного розвитку. Соціокультурне оновлення вітчизняного суспільства спрямоване на утвердження України в якості багатой та самостійної правової держави як органічного продукту розвинутого громадянського суспільства. Це потребує перегляду принципів, методів і пріоритетів державного управління, обумовлює впровадження більш ефективних важелів регулювання розвитку суспільного виробництва.

У зв'язку з цим значний теоретичний інтерес викликають проблеми державного фінансового контролю на місцях, податкового порядку, співвідношення організації та самоорганізації в розвитку суспільства.

Проблемна ситуація. Особливу актуальність цій проблемі надали, з одного боку, складні й суперечливі процеси трансформації, які відбуваються в Україні після 2014 року, з іншого, глобальна економічна та медична криза, обумовлені COVID-19. Становлення суспільства потребує дослідження форм

економічної діяльності, важливою складовою якого виступає фінансовий контроль як невід’ємний елемент державного управління.

Об’єкт дослідження. Система державного фінансового контролю в регіоні.

Предмет дослідження. Публічно-управлінські механізми забезпечення державного фінансового контролю в регіоні.

Мета дослідження. Визначити напрями оптимізації публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні.

Завдання дослідження:

- дослідити стан наукової розробки проблеми публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні;
- уточнити зміст основних понять дослідження;
- обґрунтувати принципи та методи дослідження проблеми публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні;
- визначити моделі забезпечення державного фінансового контролю;
- дослідити закордонний досвід публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні;
- визначити особливості забезпечення державного фінансового контролю в Україні;
- провести аналіз сучасного стану забезпечення державного фінансового контролю в регіонах України;
- визначити напрями оптимізації публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіонах України.

Структура дослідження. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В РЕГІОНІ

1.1. Історія дослідження проблеми публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю

Сучасна культура наукового пошуку вимагає ретельного аналізу попередніх надбань досліджуваної теми в суспільствознавчій думці. Слід визнати, що вітчизняними дослідниками зазначена проблематика вивчена явно недостатньо. Донині вкрай нечисельними є фундаментальні соціологічні та філософські дослідження феномена фінансового контролю – як загалом, так і в контексті соціумів конкретно-історичного типу. Показовим свідченням цього є, наприклад, незначна кількість монографій з даного питання, а також докторських і кандидатських дисертацій, присвячених спеціальному аналізу специфіки фінансового контролю, закономірностей його розвитку та проявів у різних соціокультурних системах.

Систематичні дослідження фінансового контролю у вітчизняній літературі розпочалися з кінця ХХ-го століття, коли трансформаційні процеси в українському суспільстві набули незворотного характеру. Особливої актуальності набули питання щодо визначення принципів реформування соціуму взагалі та суспільного контролю зокрема. Треба відзначити, що проблема дослідження фінансового контролю носить міждисциплінарний і багатоаспектний характер. У науковій літературі виділяються правові, економічні, соціологічні аспекти вивчення контролю як соціального явища. Так, у рамках правового підходу до розуміння фінансового контролю акцентується увага лише на інституціональному та нормативному аспектах цієї проблеми. Серед фахівців, що досліджують правовий аспект фінансового контролю в умовах сучасного розвитку України, можна назвати таких

науковців: О.В. Бермічева, Т.О. Коломоєць, М.В. Косюта, В.І. Малюга, В.С. Шестак. Специфіка державного контролю взагалі, в окремих галузях суспільного виробництва розглядається в працях В.Б. Авер'янова, О.Ф. Андрійко, І.Г. Андрущенко, С.С. Вітвицького, М.П. Кучерявенка, О.М. Литвака. Контроль за діяльністю органів місцевого самоврядування є предметом дослідження В.Ю. Стрельцова. Прокуратура і органи позавідомчого контролю аналізуються в працях Т.В. Корнякової.

У рамках економічного підходу до вивчення фінансового контролю акцентується увага на податковому контролі. В працях науковців-економістів – У.В. Андрейчука, А. Онищенко, В.П. Завгороднього, І.Я. Чугунова, – аналізуються питання визначення самої природи податку як форми фінансового контролю, функціональної спрямованості та оптимальних шляхів інституалізації податкової системи в сучасному суспільстві. Проблемі вивчення економічних аспектів фінансового контролю в суспільстві присвячували свої дослідження такі науковці, як В.О. Кузьменко, Л.А. Савченко, Ю.О. Блащук, Т.І. Єфименко, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, М.В. Бариніна-Закірова, А.В. Мамишев, Є.В. Калюга, М.І. Шутов, В.А. Бабенко, Н.М. Стоянова. Розвиток ринкових відносин обумовив наукову розвідку специфіки державного фінансового контролю підприємницької діяльності (І.Б.Стефанюк), антимонопольного контролю (О.В.Грицай), валютного регулювання та контролю (Кабанець О. І., Кольга В. Д.) тощо.

Парадигма соціологічного підходу базується на вивченні фінансового контролю як елемента організації суспільства. Фінансовий контроль розглядався класиками соціологічної думки як один із ключових концептуальних елементів загально-соціологічної теорії й виступає важливою ланкою у багатьох соціологічних теоріях (Е. Тоффлер, Е. Фромм, Е. Гідденс, Т. Парсонса, Дж.Г. Мід та ін.). Розуміння фінансового контролю як способу управління поведінкою за допомогою економічних факторів представлено у працях М. Вебера, П. Козловски, У. Бека, Д. Белла, П.Л. Бергера, З. Фрейда та інших.

Для розуміння сутності фінансового контролю використовувалися наукові ідеї відносно специфіки функціонування та розвитку суспільства вчених в галузі соціальної філософії, серед яких праці В.Андрущенка, В.Баруліна, Е.Афоніна, В.Воловика, В.Воронкової, П.Гнатенка, О.Данільяна, Д.Єсипенка, В.Жадька, А.Карася, Л.Кривеги, С.Кримського, В.Крисаченка, Н. Крохмаль, М.А. Лепського, В. Лях, М. Михальченка, К.Райди, Рижко В.А., О. Соболев, В. Тарана, В. Пазенка, М. Цюрупи та інших.

Суттєвий внесок в розробку теорії фінансового контролю внесли також такі науковці як Н.Л. Бойко, С. Спільник, О. Сушинський, В.В. Костиленко та інші. Так, в основу концепції контролю публічної влади Сушинського О.І. покладено гіпотезу про владний стан як об'єктивно детерміноване явище, яке досягається внаслідок здійснення комплексу суспільно значущих (владних) функцій, насамперед контрольної. Виходячи з аксіоматичного трактування того, що будь-яка діяльність соціального характеру завжди ідеологічно обумовлена, цим автором стверджується, що вона не може відбуватися без контролю як іманентного явища. У такому контексті контроль є як первинною, так і вторинною (похідною) діяльністю чи функцією. Діяння соціального суб'єкта завжди ідеологічно мотивовані, тому в аспекті питання мотивації контроль є і «наскрізним», і первинним щодо будь-яких неінстинктивних діянь соціальних суб'єктів. Мотивація діянь дієздатного суб'єкта обумовлена контролем фактів, подій, явищ тощо, тому контроль в трактуванні Сушинського О.І., на відміну від поширеної думки, є насамперед первинною, а не тільки вторинною діяльністю [34, 29].

У роботах Бойка Н.Л. аналізуються особливості трансформації фінансового контролю в сучасному українському суспільстві, обґрунтовано розуміння фінансового контролю як фактору не тільки зовнішньої директивності, але і як зовнішньо-внутрішнього процесу ціннісно-нормативної соціалізації, результатом якої виступає не лише інтеріоризація норм і цінностей, але і засвоєння певної стратегії соціальної поведінки на рівні особистісних диспозицій [14, 6].

У рамках власне соціально-філософського дослідження фінансового контролю слід відзначити роботи Дуки Ю.В., яка аналізує оподаткування як фактор розвитку суспільства і одну з форм фінансового контролю та дослідження Волобуєва В.В., філософський доробок якого присвячений аналізу внутрішньофірмової ідеології як фактору формування суб'єкта виробничої діяльності в умовах сучасної ринкової економіки та її впливу на саморозгортання соціального організму на мікрорівні, збереження його цілісності та розвитку єдиного локалізованого семантичного поля, в рамках якого здійснюється контроль за поведінкою особистості.

В умовах демократизації механізмів державного управління державна політика, на думку Мартиненка В.М., відрізняється від традиційної тим, що передбачає не лише аналіз соціально-економічних процесів нинішнього, але й минулих періодів суспільного розвитку, який фактично зводиться до виконання контрольних функцій, здійснюються згори донизу центральними органами державного управління і спрямована в майбутнє. Це знайшло своє втілення у впровадженні в систему сучасної державної адміністрації контролінгу як інформаційної концепції демократизації механізмів державного управління, системна управлінська модель якої формується, діє і розвивається знизу вгору [34, 19].

В цілому треба зазначити, що теоретична розробка багатьох аспектів фінансового контролю має фрагментарний та дискусійний характер. Розкриття сутності фінансового контролю в сучасній суспільствознавчій думці має вузько-галузевий, професійний характер. Відсутнє комплексне уявлення про сутність і призначення фінансового контролю як елементу державного управління. Практично випали з поля зору дослідників структурно-функціональний і соціокультурний підходи до розгляду феномена контролю в суспільстві, аналіз соціального призначення фінансового контролю, перспектив його розвитку в умовах становлення громадянського суспільства і розгортання глобалізаційних процесів, власне сутності самої

контролюючої діяльності економічних суб'єктів та ціннісної спрямованості їх активності в цьому аспекті.

Відкритими залишаються також питання вивчення впливу фінансового контролю на соціум та розвиток відповідних соціальних потреб, а також питання, пов'язані з вивченням зміни уявлень людей про фінансовий контроль, його функції та призначення.

Традиційно у межах системи фінансового права України виокремлюється розділ, присвячений питанням публічного (державного та місцевого) контролю. При цьому найчастіше висвітлюються основи правового регулювання державного фінансового контролю, а от місцеві чи регіональні аспекти публічного фінансового контролю здебільшого залишаються поза межами викладення.

В Україні проблеми публічного фінансового контролю всебічно досліджує професор Л.А. Савченко, А.А. Коваленко, С.О. Ніщимна. Водночас є безліч прикладів, коли в перекладах термін «публічний» замінюється на «державний». Так, термін «Public Internal Financial Control» (PIFC) було запроваджено Європейською комісією з метою запровадити структуровану модель для надання допомоги національним урядам у реорганізації їхнього внутрішнього контролю і, зокрема, для підвищення рівня управління публічними фінансами відповідно до міжнародних стандартів і передовою практикою ЄС. PIFC отримав широку підтримку та використовується в багатьох країнах навіть за межами ЄС.

У 2007 р. з ініціативи Європейської комісії було видано фундаментальну працю Роберта де Конінга "PIFC (Public Internal Financial Control)", яку перекладено, зокрема, румунською («Controlul financiar Public Intern»), сербською (Javna interna finansijska kontrola), російською мовами «Государственный внутренний финансовый контроль» [1]. Як бачимо, в наведених двох останніх перекладах сталася підміна термінів.

Для держав-учасниць СНД важливе значення має Модельний закон «Про державний фінансовий контроль», прийнятий Міжпарламентською

асамблеєю держав - учасниць СНД 4 грудня 2004 р. (постанова № 24-11). Звичайно, значна частина його положень містить рекомендаційні вказівки і вони не є такими, що мають бути обов'язково враховані із прийняттям відповідного внутрішньодержавного закону. На наше переконання, навіть у модельному законодавстві варто використовувати термінологію, що відповідає світовій.

Публічний фінансовий контроль спрямований на дотримання законності, фінансової дисципліни, запобігання фінансовим правопорушенням під час мобілізації, розподілу та використання публічних (централізованих і децентралізованих) грошових фондів для виконання завдань і функцій держави, соціально-економічного розвитку держави.

Об'єктом публічного фінансового контролю є фінансова діяльність підприємницьких структур, бюджетних установ і організацій, фінансово-кредитних установ тощо. Предмет публічного фінансового контролю - це інформація, документи, що місять результати діяльності вказаних суб'єктів.

Принципи публічного фінансового контролю – це керівні ідеї, засади, на яких має ґрунтуватися такий контроль. Частина принципів має законодавче закріплення, інша частина - це результати наукових досліджень, що не мають відповідного закріплення.

Що стосується принципів публічного фінансового контролю, то в підручниках із фінансового права найчастіше згадується Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята ІХ конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів у 1977 р., де закріплено, зокрема, такі принципи:

1) визнання та законодавче закріплення незалежності вищих органів фінансового контролю як невід'ємного атрибуту демократії та обов'язкового елемента управління фінансовими ресурсами;

3) визначення необхідності здійснення попереднього контролю та контролю за фактичними результатами;

4) наявність внутрішнього та зовнішнього контролю як обов'язкової умови існування публічного фінансового контролю;

5) гласність і відкритість органів контролю з обов'язковою вимогою дотримання комерційної чи іншої таємниці, що захищається законом.

Варто наголосити на тому, що: по-перше, у Декларації прямо не закріплено вказаних принципів, вони виводяться з окремих статей і положень цього документа; по-друге, вказані принципи є не принципами контролю в чистому вигляді, а засадами організації та діяльності вищого контроль-ного органу (навіть не всіх контрольних органів, а лише найвищого). На наш погляд, не слід ототожнювати контроль із організацією та діяльністю конкретного органу, отже, помилково зводити до єдиного переліку відповідні засади.

1.2. Уточнення змісту основних понять дослідження

Розвиток суспільства завжди супроводжується наявністю фінансового контролю, що трактується як система процесів і механізмів, які забезпечують підтримку соціально-прийнятних зразків поведінки і функціонування економічної системи в цілому. Фінансовий контроль здійснюється за допомогою нормативного регулювання поведінки економічних суб'єктів і забезпечує дотримання соціальних та економічних норм. У зв'язку з цим суспільство завжди виробляє [39, 105]:

- норматив – кількісний або якісний орієнтир оптимального стану соціального процесу (лати. Norma – зразок);
- стандарт – модель очікуваної соціальною спільнотою економічної поведінки з боку її членів;
- зразок – сукупність соціальних явищ і матеріальних об'єктів, що характеризують культуру, цивілізацію, епоху, суспільство в цілому;
- оптимум, тобто уявлення про стан економічної системи, що є найкращим з погляду реалізації суспільством своїх цілей при заданих

внутрішніх і зовнішніх умовах і ресурсах. З огляду на вище перелічені поняття повинен здійснюватися теоретичний аналіз взаємозв'язку соціального та асоціального.

Аналіз розвитку суспільства ставить проблему визначення критеріїв суспільного прогресу. На нашу думку, соціальний прогрес – це сходження до більш складних форм громадського життя; зміна соціальних відносин, що веде до зростання соціальної свободи і соціальної справедливості. Фінансовий контроль передбачає визначення понять «соціальне» та «асоціальне». Асоціальне – це характеристика діяльності чи поведінки людини, що керується нормами, які суперечать діючим у суспільстві соціальним нормам (правовим, релігійним, моральним, корпоративним, звичаєвим тощо), або лише біологічними інстинктами. Не завжди асоціальне є антисоціальним. Воно не протистоїть в агресивній формі соціальному, а є інколи проявом іншого бачення ситуації або стилю життєдіяльності, який не є типовим, поширеним у даному соціальному просторі, і який є проявом індивідуалізму або «самості» людини, виразом розгортання процесу атомізації суспільства або мультиплікації соціокультурних форм у даному соціумі. Асоціальне є початковою формою соціального, проявом можливого – за певних обставин – соціального. Поширення асоціального обумовлено, на наш погляд, поширенням постмодерністських світоглядних настанов як особливого відчуття людиною нових життєвих реалій. Поняття соціального та асоціального є концептуально-орієнтованими на парадигму соціальної адаптації людини. Тому плідним при вивченні феномена фінансового контролю є використання понятійної конструкції «адаптація людини». Термін «адаптація» відображає таку взаємодію людини й соціального середовища, яка дає індивіду ресурси для виживання, саморозвитку, подальшого соціального конструювання. І соціальний контроль має виявляти форми антисоціальної, тобто злочинної, адаптації. «Злочинну» адаптацію можна визначити стосовно трьох складових взаємодії людини і соціуму, а саме – способу включення індивіда до чинних соціальних відносин (структури), ідентичності особи,

обміну цінностями між агентами соціального процесу. Оскільки існує правова регуляція цих компонентів поведінки, виникає відповідний поділ на «злочинну» і «нормальну» стратегію адаптації, визначається існування і «ненормального» способу долучення людини до ресурсів суспільства, тобто асоціального, але не завжди злочинного. Інтерпретація злочину як адаптаційного акту, як стратегії виживання і боротьби за соціальні ресурси, що незважаючи на моральний осуд і ризик кримінального покарання є завжди емпіричним фактом буття, можлива як різновиду асоціального.

Фінансовий контроль як невід'ємний атрибут економіки стає все більш впливовим чинником суспільного розвитку, тому важливими методологічними принципами його дослідження є єдність теорії і соціальної практики, єдність історичного і логічного, принцип об'єктивності та історизму. Вивчення суперечливості розвитку фінансового контролю обумовлює необхідність пізнання його сутності у соціальній динаміці. Фінансовий контроль у розвитку суспільства уявляється як важливий компонент єдиного цілісного потоку суспільного життя. Це обумовлюється змінами в парадигмі сучасного соціуму, змісті і структурі життєдіяльності особистості. Все більша його спрямованість на забезпечення суспільного порядку, на створення умов для відтворення і розвиток людини, її сутнісних сил та збагачення форм життєдіяльності надають соціальному контролю великої соціальної значущості.

Якщо поняття «організація» тлумачиться як «упорядкованість системи, викликані зовнішніми щодо неї факторами або причинами» [65, 66], то поняття самоорганізація відображає не стільки процеси, скільки результат виникнення спонтанного порядку, стійкості та стабільності соціальної системи. Елементом самоорганізації є фінансовий контроль.

Фінансовий контроль у вітчизняній літературі тлумачиться:

а) як процеси в економічній (фінансовій) системі, що забезпечують її стійкість і можливість управління функціонуванням її елементів (людьми, інститутами тощо);

б) як механізм оцінки і санкціонування діяльності елементів соціальних систем і підсистем з точки зору суспільних інтересів і домінуючих норм;

в) як спосіб саморегуляції економічної системи, що забезпечує упорядковану взаємодію її елементів за допомогою нормативного (в тому числі правового) її регулювання [3, 21].

В енциклопедичному словнику фінансовий контроль тлумачиться як «механізм, за допомогою якого суспільство та його підрозділи (групи, організації) забезпечують дотримання системи обмежень (умов), порушення яких шкодить функціонуванню економічної (фінансової) системи».

Фінансовий контроль детермінується формами державного правління, політичною системою, рівнем історичного, суспільно-політичного, економічного, морального, правового, соціально-культурного розвитку суспільства.

Поняття фінансового контролю, як правило, використовується вченими для пояснення природи інтеграції й специфіки соціальних взаємодій різних суспільних суб'єктів. У ряді сучасних довідкових видань фінансовий контроль визначається як значимий механізм, що функціонально сприяє:

- 1) збереженню й підтримці стабільності суспільної життєдіяльності;
- 2) стимулюванню певних позитивних змін у тій або іншій суспільній системі.

Фінансовий контроль – це «механізм саморегуляції в економічних системах, що здійснює її за допомогою нормативного (морального, правового, адміністративного й т.д.) регулювання поведінки суб'єктів фінансових відносин» [4, 124].

Відзначимо, що досить близьке за змістом трактування формулюють сучасні американські соціологи Н.Аберкомби, Н.Хилл, і С.Тернер, які, однак, підкреслюють, що фінансовий контроль безпосереднім чином впливає на комутативні процеси, які виражають ті або інші способи взаємодії різних економічних суб'єктів. Тому «фінансовий контроль досягається сполученням

факторів схильності людей до підпорядкування, примусу й прихильності соціальним цінностям» [43, 158].

Науковці дають таке узагальнене визначення: контроль – це облік, спостереження за будь-чим, перевірка діяльності будь-якої іншої організації або відповідальної особи, звітність, аналіз результатів їх діяльності й виконання стратегічних планів, вжиття заходів щодо корегування таких планів для досягнення необхідних результатів. Контроль – це будь-яка перевірка відповідності даного об'єкта встановленим обмеженням та засоби впливу організації на досягнення необхідних результатів [53, 40].

Будь-яке суспільство є нормативною системою. За допомогою соціальних норм (релігійних, моральних, правових та інших) здійснюється управління функціонуванням і розвитком соціуму.

Трансформація сучасного українського суспільства спрямована на формування правової та соціальної держави, а також громадянського суспільства. Нові соціальні реалії актуалізують пошук нових форм фінансового контролю.

Фінансовий контроль виступає невід'ємним елементом суспільного управління. Основні об'єкти фінансового контролю – правові й моральні норми, звичаї, життєдіяльність суспільства, спільнот, індивіда. Сучасні супердержави (наприклад, США) або їх організаційні структури (наприклад, «велика вісімка - G-8») об'єктом фінансового контролю вважають також світовий порядок. Дія фінансового контролю зводиться головним чином до використання різноманітних санкцій до порушників економічних норм чи обмежень.

Фінансовий контроль поділяється на формальний (або державний) і неформальний. Перший здійснює держава за допомогою державних органів законодавчої, виконавчої та судової гілок влади. Другий виконують суб'єкти та організації громадянського суспільства (політичні партії, недержавні засоби масової інформації, громадські організації та об'єднання). На думку Корнякової Т.В., у сучасному українському суспільстві виділяються:

державний контроль (внутрішній і зовнішній, відомчий і позавідомчий), громадський контроль. Особливим видом фінансового контролю є, на погляд цього автора, податковий нагляд за додержанням і застосуванням законів [53, 42]. Така класифікація фінансового контролю є слушною, на нашу думку, за умови, що податковий нагляд виступає різновидом все ж таки державного контролю.

Метою фінансового контролю є становлення порядку у економічній та фінансовій системі. Порядок традиційно розуміється як урегульованість, стабільність, узгодженість суспільних відносин, як наявність гармонії у взаємодії різноманітних сфер суспільства та рушійних сил його розвитку. Порядок у суспільстві свідчить про його захищеність від випадків свавілля, агресивності деяких суб'єктів. Від рівня фінансового контролю та суспільного порядку залежать як духовна атмосфера в суспільстві, так і особистісний спокій індивіда, його світоглядні орієнтири. Фінансовий контроль і обумовлений ним порядок та передбачуваність дозволяють людині будувати життєву стратегію, необхідну для реалізації її інтересів і сутнісних сил.

Характерною особливістю контролю як функції управління є його тривалість. Він здійснюється протягом всього часу, на всіх стадіях практичної реалізації управлінського рішення. Його основний зміст полягає, по-перше, в попередженні незаконних і нераціональних, з точки зору інтересів суспільства, господарських операцій на початковій стадії прийняття управлінського рішення; по-друге, у визначенні порушення нормального ходу господарської діяльності та встановленні їх причин; по-третє, в узагальненні провідного досвіду господарської діяльності.

Самоорганізація в суспільстві знаходить свій прояв у розгортанні ініціативи людей, пошуку ними нових ідей, методів і засобів діяльності, здійснюваної безпосередніми учасниками соціально-економічних і культурно-гуманітарних процесів.

Під організацією суспільства розуміють вплив на систему впорядкувальних дій з боку суспільства, держави і влади. Такий вплив може

бути повністю централізованим, коли багато соціально-економічних проблем вирішуються за допомогою директив-планів і тільки частково допускають ринкові відношення. Оскільки всебічно врахувати запити, смаки, потреби різних груп населення неможливо, централізоване планування і державне регулювання виявляється дуже неефективним.

Самоорганізація, як ми бачимо на прикладі ринку, може призводити до негативних наслідків. Тому в межах суспільства вона потребує як корекції, так і керування з боку органів та інститутів, які утворює держава. Так, наприклад, ринок за самою своєю природою не може вирішувати проблеми соціальної справедливості, тому що він віддає товар тому, хто може за нього заплатити. Держава спроможна пом'якшити та виправити цей недолік шляхом проведення відповідної податкової політики та здійснення допомоги недієздатним, пенсіонерам, інвалідам та іншим низькооплачуваним прошаркам населення. Така організуюча роль держави направлена, таким чином, на узгоджений гармонійний розвиток усіх соціальних груп і систем у межах усього суспільства.

Обов'язковою умовою стабільного розвитку будь-якого суспільства є гармонійна взаємодія в ньому процесів самоорганізації й організації. Самоліквідація уряду від керівництва й організації особливо негативно впливає на діяльність соціально-культурних і гуманітарних систем і структур, які економічно цілком залежать від державного фінансування. У пошуках засобів існування вони вимушені звертатись до спонсорів і благодійних фондів, попадати до них у залежність. Тому не випадково відбувається комерціалізація культури, широко розповсюджуються найгірші зразки західного мистецтва та маскультури, втрачаються традиції національної культури. У ще гіршому стані освіта і наука, які визначають інтелектуальний потенціал суспільства. Різке скорочення витрат на наукові дослідження та конструкторські розробки погіршують і без того важкий стан, який склався у науковомістких виробництвах, що складають основу сучасного технічного

прогресу та забезпечують можливості для конкуренції товарів на світовому ринку [43, 104].

Взаємодію між самоорганізацією та організацією необхідно розглядати як нову парадигму соціального розвитку. Самоорганізація – найбільш активне начало будь-якого процесу, тому що без неї неможливе ні виникнення нового, ні його еволюція. Ефективність самоорганізації в межах господарської діяльності повністю очевидна. Ринковий механізм, як ми бачили, здійснює обмін товарами саме за допомогою самоорганізації виробників і покупців, кожний з яких прагне реалізації власних цілей і тому зацікавлений у найбільш раціональному та ефективному використанні обмежених ресурсів суспільства. Конкуренція, а не заплановане зверху змагання, сприяє зниженню надлишків виробництва, пошуку нових технологій, методів покращення асортименту та якості товарів. Через механізм ціноутворення ринок інформує його учасників про ті можливості, якими вони володіють для раціонального використання ресурсів суспільства, які зменшуються. Очевидно, що чим ефективніше використовуються ці ресурси, тим у більшому вигаді суспільство в цілому. Конкуренція, таким чином, сприяє пошукам нових прийомів і методів господарювання, коли використовуються знання всіх учасників ринку, а не тільки незначної кількості осіб, які здійснюють централізоване планування в адміністративно-командній економіці. Ось чому Ф.Хайєк розглядає конкуренцію як процедуру відкриття. Переслідуючи свої власні цілі, люди в умовах ринкової економіки при вільній конкуренції сприяють суспільній користі тому, що їх індивідуальні цілі, інтереси, переваги стикаються з іншими, взаємно корегуються та координуються. В результаті цього відбувається той несвідомий процес самоорганізації ринку, який усвідомлюється у вигляді встановлення рівноваги між попитом і споживанням, з одного боку, пропозицією та виробництвом – з іншого. Таку рівновагу А.Сміт називав навіть природною ціною, яка не потребує будь-якого керування з боку уряду.

Суттєвою особливістю всіх самоорганізовуваних процесів є те, що в складно організованих системах відбувається когерентна взаємодія індивідуальних сил, прагнень, цілей і мотивів, результат якої жоден індивід або група не може передбачити з якоюсь достовірністю. Це положення безпосередньо виходить з такого загального принципу самоорганізації, яким є виникнення біфуркацій, або розгалуженості, у моменти переходу від старої структури до нової. Флуктуації або випадкові відхилення, що можуть відбуватися в цей момент, можуть суттєво впливати на характер подальшої еволюції системи. Саме випадковості сприяють, таким чином, виявленню нових структур, форм, речей і явищ як у природних, так і соціальних системах. Урахувати всі випадковості і передбачити результат їх дії у кращому випадку можна лише з тією або іншою мірою вірогідності [34, 56].

Самоорганізація, отже, супроводжується відбором таких звичок, навиків, умінь і норм поведінки, які дають можливість окремим групам і племенам краще адаптуватися до навколишнього середовища. Саме так у процесі тривалої еволюції склалися норми поведінки людей, що стали основою цивілізованої моралі та права. Вони обмежили й заборонили інстинктивні реакції й агресивні дії, які були властиві первісним людям. Нові норми моралі і права засвоювались шляхом наслідування, навчання та зберігання традицій.

Соціальні закони, норми та регулятиви можна розглядати як результат самоорганізації суспільства. Вони концентрують у собі найбільш життєздатний досвід і традиції, накопичені багатьма поколіннями людей.

«Утікаючи» від незрозумілої їй дійсності, людина намагається зорієнтуватися й реалізувати свій потенціал, спираючись на традиційні життєві цінності, здоровий глузд, звичаєві норми спільної діяльності. Особа шукає стабільний захист і свою затребуваність в системах родинно-патріархальних, кланових, общинних (виробничих, етнічних, релігійних, регіональних тощо).

В сучасному суспільстві значну частину фінансового контролю здійснюють суб'єкти громадянського суспільства. Це не применшує ролі державного контролю. В цьому плані правотворча діяльність задає суспільству нормативні рамки, тобто стандарти, зразки, еталони, моделі поведінки. Неоперативність правотворчої діяльності і невідповідність її результатів сучасним реаліям українського суспільства – важливий чинник існування певного безладдя в ньому. Право виступає єдиною системою загальнообов'язкових норм в перехідному суспільстві. Відсутність в українському суспільстві державної ідеології або релігії призводить до того, що людина власні цілі ставить вище цінностей сумісного життя. Гармонізувати індивідуальні та суспільні цінності в перехідному суспільстві можливо тільки шляхом «переоцінки цінностей» і створення нової ціннісної нормативності і моделі фінансового контролю [39, 123].

Отже під державним (публічним) фінансовим контролем будемо розуміти регламентовану правовими нормами цілеспрямовану діяльність органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, громадських об'єднань незалежно від форм власності та інших суб'єктів з перевірки своєчасності й точності над-ходження коштів у банк, до бюджетів та інших грошових фондів, правильності й ефективності використання таких коштів і матеріальних резервів.

1.3. Принципи та методи дослідження проблеми публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні

Плідними для дослідження фінансового контролю, на нашу думку, є такі підходи:

– діалектичний (фінансовий контроль розглядається в його процесуальній сутності як процес вирішення протиріччя між реальним станом

економічних процесів і нормативною формою, яка є загальнообов'язковою в даному соціумі);

– системний (контроль береться як утворена із простих елементів складна цілісна система, що та організується державою чи самоорганізується в суспільстві);

– структурно-функціональний (контроль є функцією чисельних соціальних інститутів, кожен з яких має свою спрямованість, зміст та форми);

– феноменологічний (повсякденне життя являє собою основне джерело знань про фінансовий контроль як його об'єктивну складову так і про діяльність економічних суб'єктів щодо оптимізації фінансових процесів).

Проблематика фінансового контролю досить широка і охоплює, на наш погляд, такі аспекти:

1. Аналіз фінансового контролю з точки зору виділення його ключових структурних складових. В якості таких складових розглядається контроль як соціальний інститут і форма активності економічного суб'єкту.

2. Аналіз факторів, що впливають на розвиток фінансового контролю взагалі, контролюючи активність людини зокрема.

3. Дослідження об'єктивних факторів функціонування фінансового контролю і його специфіки, виходячи з національних традицій і культури, змін у геополітичному просторі і стану міжнародних відносин.

4. Перспективи розвитку фінансового контролю в умовах посилення відкритості суспільства та розгортання глобалізаційних процесів

Кожний із наведених аспектів торкається певної сукупності чинників, що впливають на функціонування й розвиток фінансового контролю.

Виходячи з принципу полікаузальності, фінансовий контроль як соціальне явище доречно розглядати у багатопараметральній, багатфакторній площині, оскільки акцентування уваги на будь-якому одному аспекті обмежує визначення сутності фінансового контролю і схиляє до однобічності в його розумінні.

Особливого значення в даному випадку набуває потреба визначення чинників виникнення та розвитку фінансового контролю. Соціокультурна детермінанта розвитку поєднує культуру і соціальну практику при розумінні сутності цього феномена. Тому в подальшому аналізі фінансового контролю ми будемо розглядати вплив на нього таких чинників, як економіка, політика, релігія, менталітет, законодавство, правова культура тощо.

Докорінні зрушення в суспільстві на початку ХХІ століття отримали в соціальній філософії назву постмодернізму. Самий термін «постмодернізм» використовується в літературі як для опису філософської позиції, спрямованої на розвінчування загальноприйнятих положень про реальність чи істину, так і для узгодження з конкретними естетичними та життєвими стилями, а також, що особливо доречно для нашого дослідження, для опису історичної епохи, що поєднує транснаціональні корпорації з розгалуженою мережею форм громадського контролю. Спрямованість постмодерністського мислення полягає в переосмисленні ідей і моделей діяльності, що дісталися від попередньої епохи. Модерністське бачення соціальності виходить з розгляду світу як плюралістичного, так і фрагментарного.

Використання постмодерністських принципів при розгляді фінансового контролю свідчить про незвідність усіх визначень контролю в суспільстві до однієї визначальної ознаки. Зміст фінансового контролю зводиться скоріше до множинності різнорідного, ніж до чітко визначеної однини. Попередній досвід наукових досліджень фінансового контролю торкався якоїсь однієї його сторони, ігноруючи його соціальні зв'язки та інші грані політико-правового та соціально-економічного буття.

Вивчення фінансового контролю буде плідним, якщо воно ґрунтується на діяльнісному підході. В зв'язку з цим в подальшому ми розглянемо суб'єкт, об'єкт, зміст і структуру фінансового контролю. За допомогою методу порівняльного аналізу буде розглянуто зміст і форми фінансового контролю у зіставленні з іншими видами діяльності людини.

Філософське знання поєднує об'єктивно-буттєвий і суб'єктивно-людський плани поставленої проблеми, її теоретичні і методологічні аспекти, розкриває риси об'єктивної реальності і відображає позицію суб'єкта. Рефлексія передбачає попереднє з'ясування сутності фінансового контролю, його структуру, цілі, типологію.

Теоретична розробка багатьох аспектів фінансового контролю має фрагментарний та дискусійний характер. Розкриття сутності фінансового контролю в сучасній суспільствознавчій думці має вузько-галузевий, професійний характер. Відсутнє комплексне уявлення про сутність і призначення фінансового контролю як елементу державного управління. Практично випали з поля зору дослідників структурно-функціональний і соціокультурний підходи до розгляду феномена контролю в суспільстві, аналіз соціального призначення фінансового контролю, перспектив його розвитку в умовах становлення громадянського суспільства і розгортання глобалізаційних процесів, власне сутності самої контролюючої діяльності економічних суб'єктів та ціннісної спрямованості їх активності в цьому аспекті.

Відкритими залишаються також питання вивчення впливу фінансового контролю на соціум та розвиток відповідних соціальних потреб, а також питання, пов'язані з вивченням зміни уявлень людей про фінансовий контроль, його функції та призначення.

Визначено зміст основного поняття – під державний (публічний) фінансовий контроль – це регламентована правовими нормами цілеспрямована діяльність органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, громадських об'єднань незалежно від форм власності та інших суб'єктів з перевірки своєчасності й точності над-ходження коштів у банк, до бюджетів та інших грошових фондів, правильності й ефективності використання таких коштів і матеріальних резервів.

Нарешті, обґрунтовано методологію дослідження проблеми публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМИ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В РЕГІОНІ

2.1. Моделі забезпечення державного фінансового контролю

Державний і муніципальний фінансовий контроль вибудовується за різними моделями, проте в загальному для розвитку цієї системи властива тенденція децентралізації і виділення аудиту або його елементів в самостійну гілку контрольної діяльності, в процесі здійснення якої визначаються доцільність і належний розподіл доходів і витрачання коштів бюджетів різних рівнів, виконання прийнятих рішень, а також положень відповідних законодавчих актів, ефективність діяльності органів влади при виконанні покладених на них функцій. Сьогодні в розвинених країнах більшість органів державного фінансового контролю широко використовує аудит ефективності як один з найважливіших методів проведення державного бюджетного контролю. Найважливішою його метою є визначення соціально значущого результату від використання наявних державних ресурсів, наприклад, у вигляді поліпшення здоров'я і якості життя населення, підвищення якості освіти або зниження рівня злочинності. Частка аудиту ефективності в загальній кількості перевірок вищих органів фінансового контролю в ряді розвинених країн перевищує 50%.

Історія розвитку систем фінансового контролю свідчить, що на різних рівнях влади в державі досить ефективно діють контролюючі органи, головним чином в бюджетно-фінансовій сфері.

Діюча система державного фінансового контролю, яка склалася в конкретній країні, має особливості, пов'язані з історичними аспектами розвитку держави. Більш того, в світовій практиці органи державного фінансового контролю вже давно стали невід'ємною складовою

демократичного суспільства і обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими засобами.

Державний фінансовий контроль в загальному значенні – це діяльність органів державної влади та управління всіх рівнів, встановлена законодавством з метою виявлення, припинення і попередження:

- зловживань і помилок в управлінні державними грошовими і матеріальними ресурсами, які використовуються в господарській діяльності, відчужуваними НЕ-матеріальними об'єктами державної власності, а також державними майновими правами, які можуть спричинити прямий або непрямий фінансовий і / або матеріальної шкоди державі;

- порушень фінансово-господарського законодавства (головним чином, бюджетного);

- вад в організації систем управління фінансово-господарською діяльністю державних організацій і їх об'єднань, організацій з державною участю або особливо пов'язаних з діяльністю держави;

- загроз економічній (в тому числі фінансовій) безпеці держави.

До числа загальноприйнятих у всьому світі функцій державного і муніципального фінансового контролю відносять:

- контроль за надходженням бюджетних коштів;

- контроль за витрачанням бюджетних коштів;

- контроль за використанням державної та муніципальної власності, проведенням її приватизації, націоналізації;

- контроль за використанням державних і муніципальних позабюджетних фондів;

- контроль за рухом коштів бюджету та позабюджетних фондів в банках і інших кредитних установах;

- контроль ефективності надання і законності використання пільг з оподаткування та отриманих дотацій;

- припинення фінансових порушень і зловживань.

Найважливіші етапи становлення і розвитку державного фінансового контролю в світі представлені в табл. 1.

Таблиця 1

Етапи становлення і розвитку державного фінансового контролю в світі

№	Рік	Подія
1	1314	Введено посаду Генерального контролера державної скарбниці Англії
2	1319	Заснована Рахункова палата у Франції
3	1365	Заснована Рахункова палата Королівства Наварри (Іспанії)
4	1761	Заснована Рахункова палата Австро-Угорщини
5	1862	Заснована Рахункова палата Італії
6	1920	Прийнята Конституція Австрії від 10 листопада 1920 р в якій міститься розділ, присвячений принципам державного контролю за розрахунковою та фінансовою діяльністю
7	1921	Створено Генеральне бюджетно-контрольне управління в США як незалежна політична агентство в рамках законодавчої влади
	1977	На IX Конгресі INTOSAI (Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю) в Лімі була прийнята Декларація керівних принципів контролю, яка закріпила основні принципи і завдання зовнішнього контролю за державними фінансами в демократичному суспільстві

У деяких країнах (Австралія, Канада, Великобританія, Данія, Індія, Єгипет, Ірландія) функції державного фінансового контролю виконуються окремими посадовими особами. В інших державах (Білорусія, Литва, Молдова, Кіпр, Албанія, Ізраїль, Афганістан, Йорданія, Індонезія, Колумбія, Монако) рахункові відомства наділені повноваженнями служби державного контролю.

Третю групу утворюють країни, в яких функції органів фінансового контролю виконують рахункові суди: Франція, Італія, Румунія, Туніс, Аргентина, Гаїті, Алжир, Гвінея, Марокко, Словенія. У цю ж групу можна віднести країни, в яких державний фінансовий контроль здійснюється в формі рахункових трибуналів: Бразилія, Португалія, Уругвай.

Велику групу органів контролю складають країни, в яких фінансовий контроль здійснює Офіс генерального аудиту, який очолюється одним аудитором.

У деяких державах контрольні функції покладені на державні генеральні інспекції, рахункові палати, а також, контрольні палати і ревізійні палати.

Також, слід зазначити: в Греції і Конго фінансовий контроль здійснюють рахункові підрозділи в Верховному Суді; в Маврикії і Малі - Департамент контролю державних видатків; в Лаосі, Камбоджі і Екваторіальній Гвінеї - Зліченна відомство в Міністерстві закордонних справ; в Сенегалі - другий відділ Президентського звіту в Парламенті.

У назві більшості контрольно-рахункових органів держав відображений принцип федералізму: Федеральна Рахункова палата в Німеччині, Федеральне рахункове управління в Швейцарії.

У Фінляндії та Естонії застосовується узагальнений термін - вищий контрольний орган.

Основними ознаками, якими володіють більшість контрольно-рахункових органів за кордоном, є:

- незалежність органів фінансового контролю від законодавчої і виконавчої влади;
- особлива увага приділяється цільового використання, ефективності і економічності програм витрачання фінансових ресурсів;
- ефективність діяльності контрольних органів визначається за допомогою порівняння засобів, витрачених на її здійснення і отриманих в результаті "доходів" (грошові кошти, повернуті в бюджет і / або не витрачені з порушенням бюджетного законодавства, можлива упущена вигода від розпорядження державним чи муніципальним майном).

Зокрема, в Японії органом, що здійснює державний фінансовий контроль, є Рахункова палата. Вона наділена конституційним статусом незалежності від трьох гілок влади держави (судова, виконавча, законодавча). Ефективність цього контролюючого органу Японії можна оцінити в 336 700 млн ієн.

Слід зазначити, що критерії ефективності обчислюються виходячи з суми грошових коштів, повернутих до бюджету в результаті вжитих палатою заходів, і суми грошових коштів, яка була "зеконормлена" в ході аналітичної діяльності палати при плануванні бюджету на наступний фінансовий рік.

Починаючи з 1921 р в США функції Вищого органу фінансового контролю федерального рівня виконує головне контрольно-фінансове управління США (US GAO). Відомчий фінансовий контроль реалізує Міністерство фінансів США, а внутрішньовідомчий - головний фінансовий адміністратор і генеральний інспектор міністерства освіти США.

Крім того, ефективність роботи Вищого органу фінансового контролю США в 2015 р склала 49,9 млрд дол., або 87 дол. на 1 дол., витрачений на забезпечення діяльності управління.

Організаційне, інституційне відділення державного фінансового контролю від виконавчої влади і законодавчої влади означає, що суб'єкт і об'єкт контролю не однакові, більш того, між ними існує певна дистанція.

Наприклад, Верховна контрольна палата Польщі підзвітна Сейму і виступає в якості самостійного вищого органу державного контролю. Державна рахункова палата Угорщини як фінансовий господарський орган і контролюючий орган Державних зборів підзвітна виключно Державним зборам.

У деяких країнах законодавством за органом фінансового контролю закріплюється статус особливого судового органу або органу, що здійснює функції судового органу.

Контролюючі органи деяких зарубіжних держав взаємодіють або намагаються знайти лінії розмежування своїх функцій з функціями омбудсменів. У свою чергу, останні - незалежні структури, які утворюються парламентами.

Однак існують свого роду адміністративні омбудсмени. Зокрема, у Франції медіатор призначається Радою міністрів і виступає в якості посередника між апаратом управління і громадянами. Йому надають допомогу спеціально виділені в міністерствах і департаментах кореспонденти.

У США виконавчі омбудсмани штатів призначаються губернаторами, а часто за участю законодавчих органів. В Австрії президент призначає членів апарату Колегії народної правозахисту.

Світовий досвід формування рахункових палат показує, що можливе застосування однієї з трьох моделей:

- парламентська (суть її полягає в тому, що парламенту належить вирішальна роль у визначенні складу рахункової палати і, головним чином, її голови);
- позапарламентська (суть її полягає в тому, що призначення голови палати президентом республіки здійснюється за рішенням ради міністрів, або призначається урядом, а решта її члени призначаються президентом);
- змішана (суть її полягає в тому, що допускає синтез перших двох моделей, тобто участь і парламенту, і президента в визначенні складу рахункової палати).

Головними завданнями рахункових палат, які сформульовані в законодавстві ряду зарубіжних країн, є:

- контроль за виконанням державного бюджету (зокрема, в Італії Рахункова палата здійснює попередній контроль законності актів Уряду і подальший контроль виконання державного бюджету; в Португалії контролюючий орган здійснює контроль за виконанням державного бюджету);
- контроль за державними доходами і витратами (в Греції Рахункова палата організовує і проводить контроль за державними видатками, а також, в силу особливих розпоряджень законодавства здійснює контроль за витратами місцевих органів управління та інших юридичних осіб публічного права).

У Болгарії Рахункова палата проводить контроль за державними доходами і витратами, визначає технологію і методику фінансової звітності та здійснює моніторинг за їх виконанням.

В Австрії Рахункова палата проводить перевірку фінансової діяльності федерації, земель, спілок громад, громад та інших встановлених законодавством суб'єктів права; в Польщі Верховна контрольна палата контролює господарську, організаційно-управлінську та фінансову діяльність

органів державної адміністрації, а також, підпорядкованих їм підприємств і інших організацій.

Метою роботи вищого контрольного органу є законність, правильність, ефективність і економічність управління грошовими і матеріальними засобами.

Аналізуючи положення нормативних правових актів ряду зарубіжних країн і конституції як головного закону держави, в якості головного об'єкта контрольної діяльності вищого органу фінансового контролю потрібно виділити державний бюджет, тобто його доходи і витрати, а також, виконання в цілому.

Крім цього в якості об'єктів контролю можна назвати всі державні інстанції. Однак виконання контрольних функцій державними органами щодо названих об'єктів має специфічні відмінності. Зокрема, як приклад можна проаналізувати контрольні повноваження органу державного фінансового контролю за діяльністю банків.

В Угорщині Рахункова палата як орган державного фінансового контролю здійснює моніторинг та перевірку податкової діяльності податкового управління і місцевих рад, діяльності Державної митниці, Управління гербових зборів і навіть господарську діяльність партій.

Рахункова палата Австрії уповноважена проводити перевірку не тільки державного господарства Федерації, а й проводити ревізію фінансів федеральних земель, а також, фінансової діяльності, пов'язаної з благодійними та іншими фондами і установами, управління якими здійснюється органами Федерації.

У деяких державах, таких як Австрія, США, Німеччина, Великобританія, система державного і муніципального фінансового контролю побудована як єдина система, яка базується на єдиних принципах і стандартах.

Стандартизація виступає в якості фактору забезпечення системності взаємодії органів державного фінансового контролю в світовій практиці, формує організаційно-методичну базу їх спеціалізації і кооперування, надає їх

системі властивості самоорганізації, визначає синергетичний ефект в системі державного фінансового контролю, здійснює професійно-інтегративну функцію, яка об'єднує співробітників органів державного фінансового контролю.

У міжнародній практиці також діють органи регіонального фінансового контролю, які існують в двох основних формах:

- централізована система фінансового контролю (у вигляді єдиної структури), тобто регіональні фінансово-контрольні установи знаходяться в прямому організаційному підпорядкуванні у вищого органу фінансового контролю держави. Модель цього типу забезпечує здійснення бюджетно-фінансового контролю на всій території країни за єдиним системним планом, на підставі єдиних критеріїв аналізу, гарантуючи законне і доцільне управління всіма державними фінансами;

- децентралізована система фінансового контролю у вигляді окремо існуючих регіональних контрольно-рахункових палат, призначених для того, щоб проводити контроль за бюджетними коштами держави в його адміністративно-територіальному утворенні, включаючи муніципалітети, які не складають при цьому єдиної системи загальнодержавного державного фінансового контролю і не підкоряються вищому фінансово-контрольному органу держави.

Проведений аналіз свідчить, з одного боку, про наявність різноманітних форм здійснення контролю (зовнішній і внутрішній / внутрішньовідомчий), а з іншого – про єдність і спільність об'єкта і змісту форм і методів здійснення державного фінансового контролю. У цих умовах організації контролю комунікативна функція стає основою для прояву похідних функцій державного фінансового контролю, а саме, превентивної та аналітичної.

2.2. Закордонний досвід забезпечення публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні

В сучасних наукових дослідженнях виділяють такі основні завдання державного (публічного) фінансового контролю:

- 1) підтримка фінансової дисципліни в державі;
- 2) перевірка виконання фінансових зобов'язань перед державою всіма суб'єктами фінансових правовідносин;
- 3) перевірка правильності використання підприємствами, установами та організаціями публічних матеріальних ресурсів, які є в їхнім розпорядженні;
- 4) перевірка дотримання правил здійснення фінансових операцій, розрахунків і збереження коштів підприємствами, організаціями та установами;
- 5) попередження та усунення виявлених порушень фінансової дисципліни;
- 6) застосування заходів примусу за вчинення фінансових правопорушень;
- 7) виявлення внутрішніх резервів виробництва.

В інших державах часто під публічним фінансовим контролем розуміють публічний аудит. Виокремлюють різні типи публічного фінансового контролю чи аудиту. Наприклад, у Стандартах державного аудиту Головного контрольного управління США (Government Auditing Standards (United States General Accounting Office)) наводяться такі типи аудиту: 1) фінансовий аудит (Financial audits); 2) аудит підтвердження (Attestation Engagements); 3) аудит діяльності (Performance Audits).

У Республіці Казахстан з 2002 р. встановлено такі типи контролю, що здійснюється державними органами фінансового контролю: 1) контроль на відповідність (оцінювання відповідності діяльності об'єкта державного фінансового контролю вимогам законодавства); 2) контроль фінансової

звітності - оцінювання достовірності, обґрунтованості та своєчасності надання фінансової звітності підконтрольним суб'єктом; 3) контроль ефективності - перевірка та оцінювання економічності, результативності та продуктивності використання бюджетних коштів, активів держави, запозичень тощо [5].

Що стосується системи найвищих органів фінансового контролю, то вирізняють чотири основні типи їх організації:

- органи, побудовані за принципом судової колегії, а їхні рішення мають юридичну силу (наприклад, у Бельгії, Греції, Іспанії, Італії, Португалії, Франції, Європейський суд аудиторів);

- колегіальні органи, які не мають права виносити судові рішення (наприклад, Німеччина, Люксембург, Нідерланди, Російська Федерація, Словаччина, Чехія);

- незалежні від уряду органи, що їх очолюють генеральні аудитори або навіть глави держав (наприклад, Велика Британія, Угорщина, Данія, Ірландія, Кіпр, Мальта, Польща, США, Швеція, Фінляндія, Естонія);

- органи аудиту, створені як централізована структура на чолі з президентом чи безпосередньо йому підпорядковані; мають право проводити аудит на всіх рівнях - центральному, регіональному, місцевому (наприклад, Австрія, Білорусь, Словенія) [6, с. 330-331].

У Раді Європи з 2010 р. підрозділ внутрішнього аудиту (Internal Auditor) змінено на Дирекцію внутрішнього нагляду (Internal Oversight), яка оцінює ефективність програм, що здійснюються Радою Європи.

У 2010 р. Рада міністрів фінансів ЄС схвалила створення наднаціональних органів фінансового контролю. До європейської системи фінансового контролю входять три наднаціональні агентства, які клопочуться моніторингом і виявленням кризових тенденцій у банківському секторі, у сфері страхового та пенсійного забезпечення та на ринку цінних паперів. Наднаціональний фінансовий нагляд поширюється і на бюджетну діяльність країн - членів ЄС (через надання стратегічних рекомендацій урядам щодо здійснення бюджетної політики) [6, с. 334].

З метою забезпечення єдиної системи банківського нагляду в Європі пропонується створити європейський банківський союз, який очолюватиме Європейський центральний банк.

Як ми вже зазначали, публічний фінансовий контроль є державним і місцевим (комунальним, муніципальним, регіональним). В інших державах сформувалися такі системи регіонального фінансового бюджетного контролю:

- централізована система бюджетного контролю (у вигляді єдиної структури), коли регіональні фінансово-контрольні установи перебувають у прямому організаційному підпорядкуванні вищому органу фінансового (бюджетного) контролю держави. За такої моделі на всій території країни забезпечується проведення бюджетно-фінансового контролю за єдиним планом і на підставі єдиних критеріїв аналізу;

- децентралізована система бюджетного контролю – передбачає функціонування окремо існуючих регіональних контрольно-рахункових органів. Ці органи створюються з метою здійснення контролю над бюджетними коштами держави в її адміністративно-територіальних утвореннях, зокрема муніципалітетах. Регіональні контрольно-рахункові органи безпосередньо не підпорядковуються найвищому фінансово-контрольному органу держави;

- змішана система бюджетного контролю, коли на окремих територіях паралельно існують відділення центральних контрольних органів і регіональні рахункові органи, створені органами влади адміністративно- територіальних одиниць [7, с. 34-35].

У деяких державах регіональні контрольно-рахункові органи наділяються правом здійснення перевірок витрачання державних коштів над під-відомчій їм території. Наприклад, у Швейцарії контрольні органи кантонів за дорученням органів федеральної влади можуть перевіряти витрачання загальнодержавних бюджетних коштів [8, с. 71].

Органи регіонального фінансового контролю створено в Німеччині (регіональні рахункові палати), Швейцарії, Канаді, США.

Так, у США за Законом 1921 р. «Про бюджет та фінансовий контроль» створено Генеральне рахункове управління, яке має 14 філій у найбільших містах держави, а також європейське відділення у Франкфурті-на-Майні та далекосхідне - у Гонолулу [9, с. 73].

В Австрії Рахункова палата є органом федерального парламенту. Коли об'єктом контролю є фінансова діяльність земель (союзів громад), Рахункова палата виступає як орган відповідного ландтагу (законодавчого органу землі).

Найвищим фінансово-контрольним органом Великої Британії є Національне контрольно-ревізійне управління. Також у державі діють такі контрольно-ревізійні органи: 1) Аудиторська комісія Англії та Уельса; 2) Комісія державних рахунків Шотландії; 3) Управління генерального аудитора Північної Ірландії; 4) Управління генерального аудитора Шотландії; 5) Управління генерального аудитора Уельсу. До відання територіальних фінансово-контрольних служб Великої Британії входить контроль над фінансовою діяльністю органів місцевого самоврядування та муніципальних установ [9, с. 76-78].

Основним принципом діяльності Національного контрольно-ревізійного управління Великої Британії є такий: витратити менше, витратити правильно, витратити мудро («Spending Less, Spending Well, Spending Wisely»).

У Російській Федерації на регіональному та місцевому рівні функції державного аудиту виконують відповідні контрольно-рахункові органи.

У Китайській Народній Республіці систему територіальних органів фінансового контролю побудовано в єдину систему загальнодержавного фінансового контролю. При цьому регіональні органи контролю переділяються на муніципальні аудиторські установи, аудиторські установи провінцій, аудиторські установи автономних регіонів [9, с. 74-78].

У літературі зустрічаються різні підходи і судження в оцінці сучасного стану державного фінансового контролю в зарубіжних країнах.

Так, А.З. Селезньов вважає, що системи фінансового контролю за кордоном розрізняються залежно від відображення питань державного

контролю у конституціях різних держав. За цим критерієм він виділяє наступні системи:

1) парламентську, при якій в конституції країни фінансовий контроль пов'язується з діяльністю парламенту. У ній же обмовляється право останнього формувати відповідний орган контролю (подібним чином, зокрема, формується система контролю в Україні);

2) судову, при якій конституційні норми, які регламентують діяльність органу фінансового контролю, включені в розділ, що містить основоположні норми функціонування судової гілки влади (прикладом можуть служити Греція і Туреччина);

3) спеціалізовану – створення і регламентація діяльності вищого органу фінансового контролю відображені в розділі конституції, що регулює діяльність контрольних органів, включаючи контроль функціонування фінансово-бюджетної системи (Швеція, Ірландія, Бразилія, Польща);

4) президентську, при якій основні норми організації та функціонування фінансового контролю включені в розділ конституції про повноваження президента країни, включаючи повноваження щодо формування вищого контрольного органу (Португалія, Узбекистан) [1, с. 132].

Разом з тим в чистому вигляді зазначені моделі використовуються рідко і частіше є змішаними, що містять елементи всіх перерахованих систем в різному співвідношенні. Приклади - системи фінансового контролю Австрії, Чехії, Китаю (поєднуються риси парламентської і спеціалізованої систем), Італії і Франції (елементи парламентської, президентської, судової систем).

Для систем, в основі побудови яких лежить парламентська модель (так звана Вестмінстерська колегіальна модель), характерно оптимальне співвідношення єдиноначальності (повна відповідальність генерального аудитора за діяльність вищого органу державного фінансового контролю) з колегіальністю обговорення проблематики контролю в парламенті. Глава органу фінансового контролю являє парламенту відповідні доповіді, що є

підставою для розробки рекомендацій парламенту цього органу (застосовується в Японії і Південній Кореї).

Наполеонівська (французька) модель поєднує елементи спеціалізованої та судової систем і є найбільш громіздкою, тому що всі структури в ній функціонують в режимі контролю законності виконання фінансових операцій з державними коштами. Посадові особи системи державного фінансового контролю незалежні, як судді.

Сформовані до теперішнього часу моделі організації вищих органів державного фінансового контролю поступово розвиваються під впливом рекомендацій ІНТОСАІ, однак, по суті, залишаються консервативними, оскільки змінюються не дуже радикально.

Є.Ю. Грачова вважає, що охарактеризувати систему фінансового контролю в зарубіжних країнах можливо шляхом вивчення наступних її однотипних елементів:

- відомство головного ревізора-аудитора (Рахункова палата) з підпорядкуванням безпосередньо парламенту або президенту країни. Головна мета цього відомства - загальний контроль за витрачанням державних коштів;
- податкове відомство з підпорядкуванням президенту, уряду або Міністерству фінансів, контролює надходження в казну податкових доходів;
- контролюючі структури в складі державних відомств, які здійснюють перевірки і ревізії підвідомчих установ;
- недержавні служби контролю, які здійснюють на комерційній основі перевірку достовірності звітної документації та законності фінансових операцій;
- служби внутрішнього контролю, основне завдання яких - досягнення зниження витрат, оптимізація фінансових потоків і збільшення прибутку [2, с. 21].

Вдалою, на наш погляд, є класифікація державного фінансового контролю в залежності від здійснюють його суб'єктів [3, с. 235]. За цим критерієм виділяють:

I. Парламентський контроль – зокрема, чотири основні його форми:

1. Розгляд проекту бюджету і звіту про його виконання на пленарному засіданні парламенту (універсальна форма контролю, що застосовується у всіх країнах світу). В ході здійснення цієї діяльності депутати безпосередньо контролюють діяльність уряду та окремих його міністрів.

2. Здійснення фінансового контролю постійно функціонуючими парламентськими комітетами і контрольними комітетами, створеними для розгляду конкретних питань фінансової діяльності різних державних органів.

У більшості західних країн є бюджетні комітети, до функцій яких входить перевірка законності, правильності та повноти передбачаються в бюджеті доходів і витрат. Крім того, через спеціальні парламентські комітети здійснюється вибірковий контроль. Так, у Великій Британії контроль з боку парламентських комітетів здійснює Комітет публічної звітності, що складається з 15-ти осіб, які обираються парламентом на початку кожної сесії. Зазвичай Комітет очолює представник опозиції. Аналогічні комітети існують у парламентах Індії та Австралії.

3. Контроль за допомогою депутатських запитів (поточна форма контролю депутатів за фінансовою діяльністю органів виконавчої влади). Дана форма контролю полягає в напрямку депутатами усних і письмових запитів про законність і доцільність витрачання грошових коштів різними органами.

4. Контроль з боку спеціалізованих незалежних вищих органів фінансового контролю.

Літська декларація закріплює загальновізане на Заході думку про те, що незалежні органи державного бюджетно-фінансового контролю є неодмінним атрибутом демократичного суспільства, обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими засобами. Для досягнення раціонального та ефективного управління державними фінансовими коштами необхідно негайно створювати в кожній державі вищий орган фінансового контролю, незалежність якого повинна бути закріплена в законодавчому порядку. Це в рівній мірі поширюється на суб'єктів федеративних держав,

особливо там, де вони мають високий ступінь суверенності (наприклад, в Німеччині).

Головною функцією вищого контрольного органу є зовнішній контроль за управлінням державними фінансовими ресурсами і державною власністю в порядку, встановленому національним законодавством.

У США головним контрольним органом, який виконує функції Рахункової палати, виступає Головне контрольне управління, що є органом Конгресу. На чолі управління стоїть генеральний контролер, який призначається президентом США терміном на 15 років.

Функції Головного контрольного управління досить великі й досить різноманітні, але основним напрямком його діяльності є сприяння Конгресу і його органам в здійсненні законодавчих та контрольних функцій, а також здійснення фінансового контролю.

Вищим органом фінансового контролю в Великобританії є Національне контрольно-ревізійне управління, очолюване генеральним контролером і ревізором. Повноваження вищого контрольного органу в Великобританії більш обмежені, ніж у вищого контрольного органу США.

Національне контрольно-ревізійне управління здійснює свою діяльність від імені генерального контролера і ревізора, складається не з державних службовців, а з службовців генерального контролера і ревізора (всього близько 750 осіб, в США - понад 5000 чоловік).

У Франції контроль за виконанням бюджету здійснює Рахункова палата, що складається з президента, голів палат, рад, радників і ревізорів.

II. Адміністративний контроль, здійснюваний урядом, главою держави і спеціалізованими органами.

Основна роль в даній сфері фінансового контролю традиційно належить Міністерству фінансів, в структуру якого включені як спеціалізовані, так і загальні відділи за напрямками діяльності. Так, у Франції Міністерство економіки і фінансів здійснює функцію фінансового контролю через служби і відділи управлінь міністерства, в Великобританії Міністерство фінансів

(Казначейство) реалізує контрольні функції через свої спеціалізовані відділи, в Німеччині Федеральне міністерство фінансів - через усі відділи за напрямками їх діяльності, т. к. спеціалізованих відділів контролю в міністерстві немає.

Одночасно для здійснення контрольних-фінансових функцій уряду створюються відповідні комітети або комісії. Наприклад, у Франції - Генеральний комісаріат планування, в Великобританії - Економічний комітет кабінету і один з відділів секретаріату прем'єр-міністра, в Німеччині - Економічний комітет при канцлера.

III. Судовий контроль, характерний для країн континентальної системи права, при якій в рамках системи адміністративних судів існують спеціалізовані фінансові суди.

Так, у Франції судовим органом фінансового контролю є Суд бюджетної дисципліни, покликаний здійснювати контроль за діяльністю розпорядників кредитів. В якості основного покарання Суд накладає штрафи, а в якості додаткового - додає порушення повної або часткової розголосу. Крім того, протягом наступних шести місяців він вимагає звіту про вжиті заходи.

IV. Банківський контроль - особливий вид фінансового контролю, що полягає в контролі за діяльністю банків з метою забезпечення безпеки вкладів і стабільності банківської системи.

Центральний банк країни є головною ланкою зазначеної системи і володіє досить широким колом повноважень у сфері контролю та нагляду за всіма елементами банківської системи.

Зокрема, в зарубіжних державах виділяються наступні повноваження Центрального банку в контрольній і наглядовій сферах:

- контроль грошової маси, включаючи емісію банкнот і монет;
- розробка та проведення грошово-кредитної політики всередині країни у взаємодії з урядом;
- здійснення валютного регулювання і валютного контролю;
- ведення рахунків казначейства;

- контроль державного боргу;
- регулювання діяльності кредитно-фінансових інститутів;
- ліцензування діяльності кредитних установ;
- встановлення правил проведення банківських операцій, бухгалтерського обліку і звітності;
- здійснення нагляду за банками, кредитними установами та фінансовими ринками;
- проведення перевірок діяльності національних та іноземних фінансово-кредитних установ [3, с. 255].

V. Наднаціональний контроль, що з'явився в світі з розвитком інтеграційних процесів. Наприклад, в Європейському союзі функції фінансового контролю покладено на Європейську Рахункову палату, Європейський парламент і Європейський Центральний банк.

Завершуючи дослідження фінансового контролю в зарубіжних країнах, слід зазначити, що розвиток національних систем державного фінансового контролю в значній мірі зумовлене вивченням передового зарубіжного досвіду і використанням його досягнень. Неабиякою мірою цьому сприяє обмін досвідом в ході співробітництва між національними органами фінансового контролю. З цієї точки зору цілком виправдано створення відповідних міжнародних організацій, що сприяють виробленню загальнозначущих рекомендацій, які можуть бути реалізовані в процесі вдосконалення національних систем державного фінансового контролю.

До таких належить Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ), створена в 1983 р на установчому Конгресі в Гавані. Роль ІНТОСАІ надзвичайно велика в орієнтації національних систем фінансового контролю на застосування загальних принципів організації фінансового контролю, які були сформульовані в Лімській декларації керівних принципів фінансового контролю.

У 1990 р в Мадриді була заснована Європейська організація вищих органів фінансового контролю (ЄВРОСАІ), що включає 46 організацій.

Аналогічно функціонує Організація вищих органів фінансового контролю Азії (АЗОСАІ - 36 організацій), Африки (АФРОСАІ - 45 організацій), Латинської Америки (ІЛАСІФ - 25 організацій), Карибського регіону (КАРОСАІ - 16 організацій), Арабського регіону (АРАБОСАІ-19 організацій).

Аналізуючи діяльність контрольних органів в зарубіжних країнах, необхідно відзначити їх високу ефективність. В результаті проведених перевірок їм вдається повертати до бюджету великі суми невитрачених коштів. А так як головна увага під час проведення контрольних заходів звертається на доцільність і економічну ефективність витрат, розробку (на основі результатів перевірок і ревізій) конструктивних пропозицій і рекомендацій щодо скорочення нераціональних витрат, то практична віддача від них виявляється ще значнішою. Наприклад, тільки в США, за даними дослідницької служби Конгресу, сумарний економічний ефект від діяльності федеральних контрольно-ревізійних органів за останні 50 років обчислюється приблизно в 500 млрд доларів [4, с. 78].

Таким чином, в організації державного фінансового контролю в зарубіжних країнах і в повсякденній практиці його здійснення є багато раціональних рішень і підходів, які можна було б застосувати і в Україні.

2.3. Особливості забезпечення державного фінансового контролю в Україні

В умовах реалізації реформи місцевого самоврядування та територіальної організації влади, що обумовлені євроінтеграційними прагненнями суспільства, поряд з розбудовою фінансово незалежних та спроможних місцевих органів влади використовуються нові підходи до здійснення державного фінансового контролю. Адже в результаті посиленням фінансової незалежності органів місцевого самоврядування виникає проблема в забезпеченні та гарантуванні з боку держави дотримання ряду положень, а саме:

- забезпечення контролю за своєчасним виконанням дохідних і видаткових статей місцевих бюджетів;
- визначення ефективності та доцільності витрат фінансових ресурсів місцевих органів влади;
- проведення аналізу виявлених відхилень від встановлених бюджетних показників та підготовка пропозицій, що спрямовані на їх усунення та подолання;
- контролю за надходженнями до місцевих бюджетів;
- оцінки ефективності використання коштів місцевих бюджетів;
- контролю за реалізацією механізму міжбюджетних відносин;
- виявлення та попередження фінансових зловживань у сфері бюджетних відносин, а також використання комунального майна.

Тобто забезпечення даних положень з боку державної влади жодним чином не повинно впливати на зниження рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування та суперечити принципам побудови фінансової децентралізації.

У загальному вигляді система державного фінансового контролю формується з таких складових, як:

- урядовий контроль, який здійснюють органи Державної аудиторської служби України, уповноважені Кабінетом Міністрів України, органи Державної казначейської служби України, а також органи Державної фіскальної служби України;
- парламентський контроль, державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України;
- державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі.

Так, процес реформування системи державного фінансового контролю на сучасному етапі розбудови демократії в країні розпочався з прийняттям у 2015 р. Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» [10] мета якої полягає у запровадженні в Україні європейських стандартів життя та вихід країни на провідні позиції у світі. Концепцією було визначено вектори здійснення реформ. Відповідно у рамках запровадження вектору розвитку поряд з реформами у сфері здійснення державних закупівель, державної служби та оптимізації системи державних органів, та іншими реформами в системі державного управління передбачено запровадження положень реформи державного фінансового контролю та бюджетних відносин.

Першим кроком в напрямі реформування системи державного фінансового контролю в межах урядового контролю було проведення реорганізації Державної фінансової інспекції України в Державну аудиторську службу України [10].

Так за ініціативи Міністерства фінансів Уряд схвалив розпорядження, щодо надання Державній аудиторській службі України функцій і повноважень Державної фінансової інспекції України, яка припинила свою діяльність. Адже Міністерство фінансів працює над підвищенням фінансової дисципліни у державному секторі економіки. Мета цього кроку полягає у переході від функцій контролю до аудиту, що буде націлений на запобігання нецільовому, неефективному використанню бюджетних коштів та майна, переорієнтування інспектування саме на значні фінансові порушення, а також забезпечення проведення ревізій виключно на основі ризиків [1].

Реформування саме органів, що здійснюють урядовий контроль обумовлено тим, що згідно з функціями, які покладено на Державну аудиторську службу України контролю (аудиту) підлягають всі державні фінансові та матеріальні ресурси в тому числі і власні надходження органів місцевого самоврядування. Відповідно основним завданням для органів Державної аудиторської служби України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю та здійснення відповідних заходів,

спрямованих на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів.

Таким чином в умовах реформування місцевих органів самоврядування та територіальної організації влади даний контроль набуває вагомого значення.

Загалом за результатами діяльності Державної аудиторської служби України в період з 2013 по 2017 рр. майже половина проведених ревізій та перевірок охоплювала саме фінансові ресурси місцевих бюджетів і комунальних підприємств, організацій та установ.

Так в період з 2013 по 2017 р. органами Державної аудиторської служби України проводилась активна робота щодо виявлення фінансових порушень з матеріальними і фінансовими ресурсами місцевих органів влади (табл. 1).

В цілому кількість виявлених фінансових порушень, які призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів органів місцевого самоврядування зменшилась майже в 2,5 разу, що в певній мірі свідчить про позитивну динаміку в реформуванні урядового державного фінансового контролю. Однак на сьогоднішній день все ж таки залишається багато не вирішених проблем в організації системи державного фінансового контролю, що потребує нагального подолання.

У результаті фінансових порушень бюджетного законодавства місцевими бюджетами було недоотримано фінансових ресурсів у обсязі від 363,8 млн. грн. у 2013 р. до 192,7 млн. грн. у 2017 р., що становило 87% від загальної суми недоотриманих комунальних фінансових ресурсів.

Таблиця 1

Відомості про виявлені Державною аудиторською службою та її територіальними органами фінансові порушення щодо матеріальних і фінансових ресурсів місцевих органів влади, млн. грн.

	2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	Всього комунальні ресурси	У т.ч. кошти місцевих бюджетів	Всього комунальні ресурси	У т.ч. кошти місцевих бюджетів	Всього комунальні ресурси	У т.ч. кошти місцевих бюджетів	Всього комунальні ресурси	У т.ч. кошти місцевих бюджетів	Всього комунальні ресурси	У т.ч. кошти місцевих бюджетів
Виявлено фін-х порушень, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів	1141,9	936,8	738,4	567,6	895,3	730,7	580,3	511,5	627,4	510,6
Недоотримано фінансових ресурсів	416,1	363,8	241,3	190,1	458,8	404,7	204,7	190,5	219,9	192,7
Проведення витрат з порушенням законодавства, у т.ч.:	725,7	573,0	496,9	377,5	436,5	326,0	375,6	321,0	407,5	317,9
– нецільові витрати державних ресурсів	106,2	106,2	62,5	62,1	47,6	47,6	46,4	46,4	39,0	39,0
– незаконні витрати	600,9	466,6	417,9	315,3	371,3	277,0	319,4	274,4	363,7	278,3
– нестачі	18,6	0,0	16,4	0,1	17,4	1,3	9,7	0,1	4,7	0,4

* до 2017 р. Державна фінансова інспекція України

Складено за даними [2; 3; 4; 5; 6]

Крім того, понад 70% витрат здійснених з порушенням законодавства пов'язані саме зі здійсненням незаконних витрат. Також достатньо значну частку займають нецільові витрати державних ресурсів, що свідчить про наявність корупційних схем щодо витрачання фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, а також про все ще достатньо низький рівень фінансової дисципліни на містах.

Однак при цьому слід зауважити, що зменшення кількості порушень щодо матеріальних і фінансових ресурсів місцевих органів влади в певній мірі також пов'язана зі зменшенням кількості органів місцевого самоврядування в результаті реалізації адміністративно-територіальної реформи.

Також необхідно відмітити, що в результаті реалізації реформи місцевого самоврядування та територіальної організації влади надходження до місцевих бюджетів у 2017 р. зросли майже на 80 млрд. грн. у порівнянні з 2013

р. Але при цьому в даний період об'єм фінансових та матеріальних ресурсів органів місцевого самоврядування відносно яких проведений державний фінансовий контроль органами Державної аудиторської служби України зменшився майже в 3 рази.

Упродовж 2019 року Держаудитслужба реалізовувала власні повноваження в частині комплексного контролю за ефективністю та законністю використання ресурсів держави.

Загалом за звітний рік завершено понад 10,7 тисячі заходів державного фінансового контролю. Такими заходами охоплено контролем та дослідженням понад 1342,8 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів.

За результатами ревізій та перевірок виявлено понад 1,7 млрд грн втрат (недоотримані доходи, незаконні, нецільові витрати та недостачі ресурсів), з яких забезпечено відшкодування та поновлення майже 950,4 млн грн, або 55,1% від виявлених.

Найбільш поширеними фінансовими порушеннями, які призвели до втрат ресурсів, є:

- незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів – 335,8 млн грн;
- порушення з оплати праці – понад 335,4 млн грн;
- ненарахування і неперерахування належних надходжень до загального та спеціального фондів бюджету (крім спецфонду бюджетних установ) – понад 140,4 млн грн;
- недостачі коштів та матеріальних цінностей – майже 107,7 млн грн;
- втрата активів через списання дебіторської заборгованості – близько 105,9 млн грн;
- списання коштів на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості, – понад 101,8 млн грн;
- недоотримання доходів від реалізації товарів, робіт чи послуг – 82,6 млн грн;

- незаконні виплати фізичним особам (компенсацій, допомог, пільг та субсидій, пенсій, стипендій), в тому числі тих, які не мали права на їх отримання або у завищених розмірах, – понад 63,2 млн грн;
- нецільові витрати – майже 56,8 млн грн;
- зайве виділення бюджетних коштів юридичним особам, одержувачам внаслідок завищення відповідних розрахунків або які не мали права на їх отримання, – понад 54,2 млн грн;
- безпідставне покриття витрат фізичних або юридичних осіб – майже 44,5 млн грн;
- зайва або за завищеною ставкою збору сплата внесків до державних цільових фондів – понад 32,2 млн грн;
- здійснення за рахунок бюджету одного рівня видатків, які відповідно до бюджетного законодавства мають здійснюватись з бюджету іншого рівня, – понад 29,5 млн грн;
- незаконне відчуження майна – майже 27,4 млн грн;
- ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству, – близько 20,0 млн грн тощо.

Під час державних фінансових аудитів:

- виявлено фактів неефективних управлінських дій чи рішень та ризикових операцій, що призвели або потенційно можуть призвести (свідчити) до упущених вигод, втрачених доходів чи непродуктивних або зайвих витрат, на 26,4 млрд грн;
- відшкодовано понад 296,4 млн грн втрат, допущених через неефективні управлінські дії чи рішення, а також упереджено більше 740,3 млн грн відповідних втрат.

За результатами моніторингу закупівель встановлено порушень законодавства у сфері публічних закупівель на загальну суму 71,8 млрд грн (очікувана вартість закупівлі або вартість договору), а також попереджено відповідних порушень шляхом відміни торгів та розірвання договорів загалом на 16,8 млрд гривень.

У переважній частині випадків замовники допускали порушення у сфері публічних закупівель в частині:

- порушення під час розгляду, відхилення замовником тендерних пропозицій та неправомірне обрання переговорної процедури – 30,9%;
- недотримання порядку складання форм документів та оприлюднення інформації про закупівлю – 28,9%;
- порушення під час складання тендерної документації та внесення змін до неї – 23,7%;
- інші порушення законодавства у сфері закупівель – 16,5%.

У межах подальшої реалізації результатів заходів державного фінансового контролю:

- до правоохоронних органів передано 753 ревізійні матеріали, за результатами їх розгляду розпочато 399 досудових розслідувань, долучено до кримінальних проваджень 278 матеріалів, вручено 193 письмових повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення;
- за зверненням правоохоронних органів їм передано 66 аудиторських звітів, за матеріалами яких розпочато ще 18 досудових розслідувань;
- до суду пред'явлено 50 позовів щодо відшкодування фінансових порушень на суму понад 44,1 млн грн та ініційовано 304 цивільні позови перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління;
- до Державної служби фінансового моніторингу України надіслано 86 інформацій щодо запобігання та протидії легалізації злочинних доходів на суму понад 1 млрд грн;
- до адміністративної відповідальності притягнуто майже 2,4 тисячі посадових осіб, а загальна сума накладених адміністративних стягнень становила 1,9 млн грн;
- за результатами моніторингу закупівель складено 539 протоколів за статтею 164-14 Кодексу України про адміністративні правопорушення, за якими у 43 випадках прийнято рішення про накладення адміністративних стягнень на загальну суму 523,6 тис. грн;

– за результатами державних фінансових аудитів надано близько 3,8 тисячі аудиторських пропозицій та рекомендацій об'єктам контролю та їх органам управління, з яких 94,6% (або 3,6 тисячі) прийнято до виконання та подальшого впровадження;

– за результатами інспектувань та державних фінансових аудитів прийнято майже 1,8 тисячі управлінських рішень.

Крім Державної аудиторської служби, фінансовий контроль може здійснювати Рахункова палата. Відповідно до Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату», Рахункова палата здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням.

Діяльність Рахункової палати як незалежного органу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) в державі ґрунтується на принципах законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості.

Закон України від 02.07.2015 № 576-III «Про Рахункову палату» передбачає, що повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) шляхом проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Основною організаційною формою діяльності Рахункової палати, відповідно до статті 25 Закону України «Про Рахункову палату», є її засідання.

Так, у 2019 році обсяг перевірених Рахунковою палатою під час контрольних заходів коштів становить 763,2 млрд грн, перевірено 602 об'єкти, затверджено 77 звітів.

Загальна сума виявлених у 2019 році аудиторами Рахункової палати, відповідно до статей 116 і 119 Бюджетного кодексу України, порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету, порушень бюджетного законодавства, а також неефективного управління коштами

Державного бюджету України та майном та їх неефективного використання становить 49 млрд 760 млн грн:

- порушення та недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету 2 млрд 967,4 млн грн.;
- порушення бюджетного законодавства 32 млрд 108,5 млн грн.;
- неефективне управління коштами та їх неефективне використання 14 млрд 684,1 млн грн.

Крім того, за результатами проведених протягом року контрольних заходів у вигляді аналізів встановлено недоліків, а також недонадходжень до державного бюджету на загальну суму 38 млрд 773,2 млн гривень.

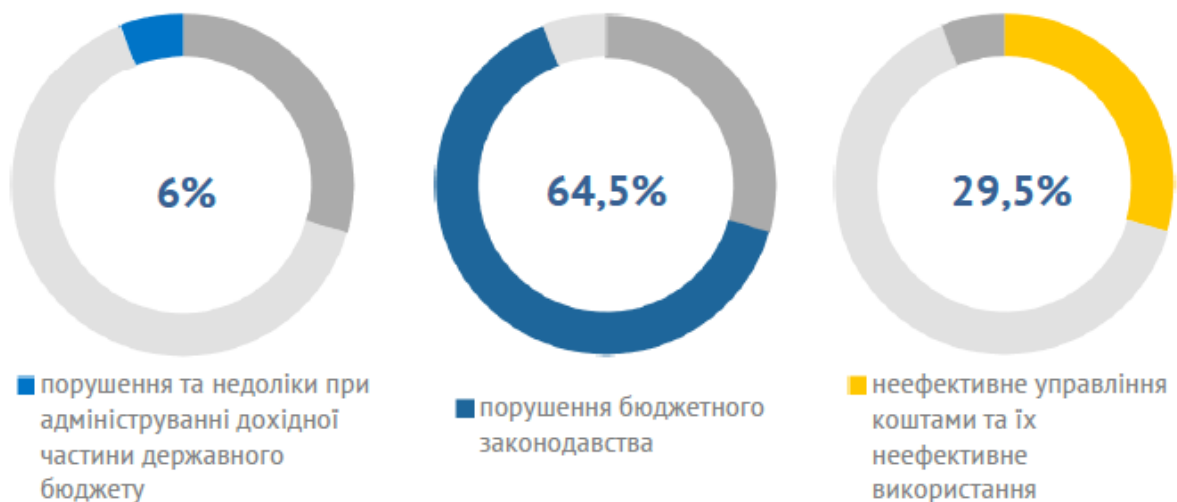


Рис. 2.1. – Структура порушень, виявлених Рахунковою палатою у 2019 році

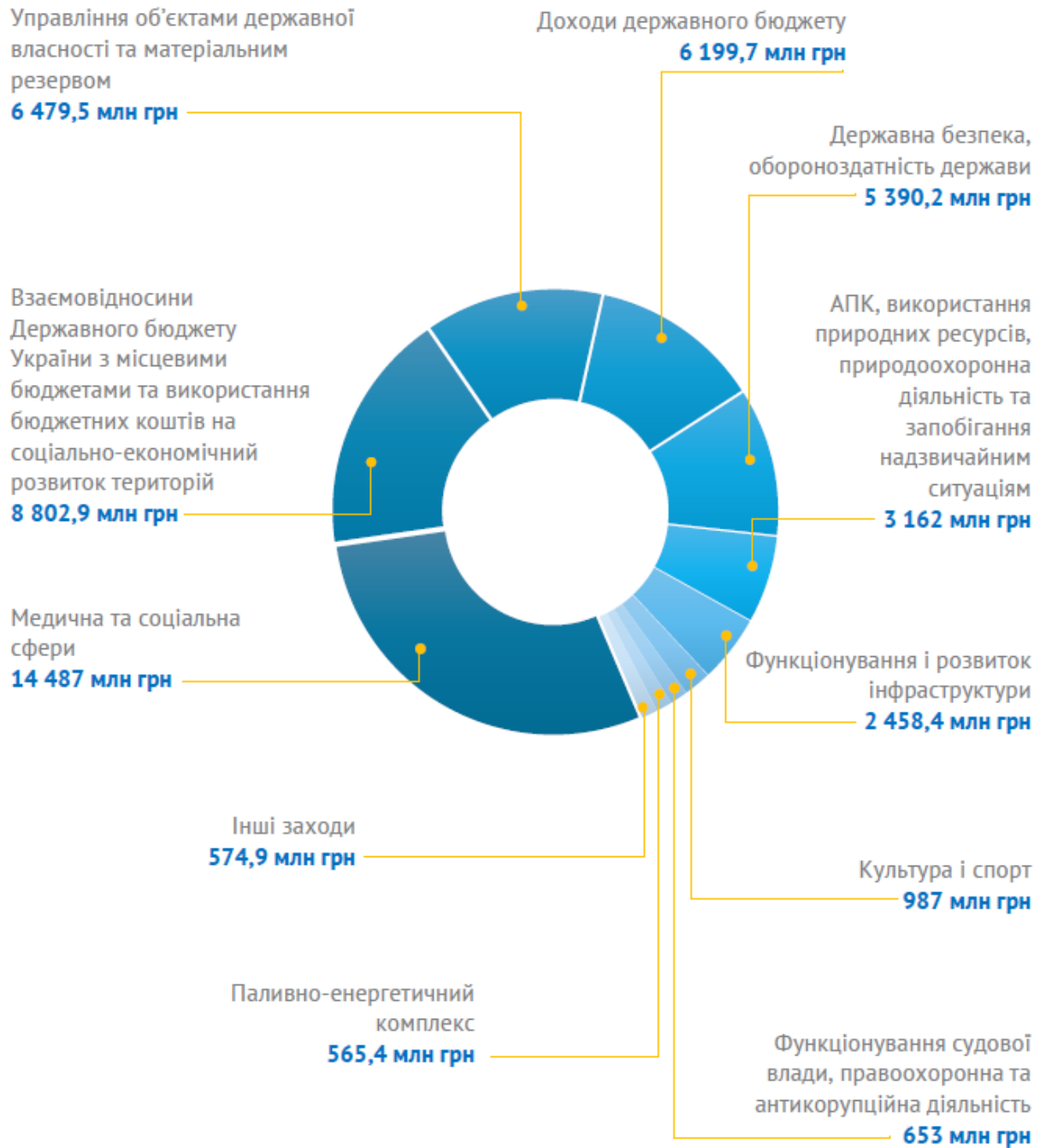


Рис. 2.2. – Структура виявлених у 2019 році порушень та недоліків, за напрямами (загальна сума 49 млрд 760 млн грн)

З метою усунення виявлених порушень та недоліків, прогалин законодавства та запровадження системних змін у частині управління публічними фінансами під час формування та реалізації державних політик у різних сферах Рахунковою палатою у кожному звіті за результатами

здійснених заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) готуються та надаються обґрунтовані пропозиції та рекомендації.

За результатами проведених заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою підготовлено та надіслано Верховній Раді України, органам виконавчої влади, установам, організаціям, підприємствам 498 вихідних документів (звітів, рішень, інформацій, актів та листів) для відповідного реагування, усунення виявлених порушень і недоліків, а також для відшкодування витрат і збитків, заподіяних Державному бюджету України.

Рахункова палата проводить постійний моніторинг та аналіз виконання об'єктами контрольних заходів рекомендацій і пропозицій, затверджених рішеннями інституції за результатами проведених аудитів.

З рекомендацій, наданих Рахунковою палатою у 2018 і 2019 роках за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), до кінця 2019 року повністю або частково виконано 75,6%.

Значна частина рекомендацій Рахункової палати має системний характер та стосується внесення змін до законодавчих та інших нормативно-правових актів, для виконання яких необхідний більший проміжок часу.

Обсяг порушень та недоліків, виявлених Рахунковою палатою за заходами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), здійсненими у 2019 році, становить майже 49,8 млрд грн, та є найбільшим показником за 2011–2019 роки.

При цьому зазначений обсяг порушень та недоліків у 2019 році зріс у 2,9 рази порівняно з обсягом порушень та недоліків, виявлених Рахунковою палатою у 2018 році.

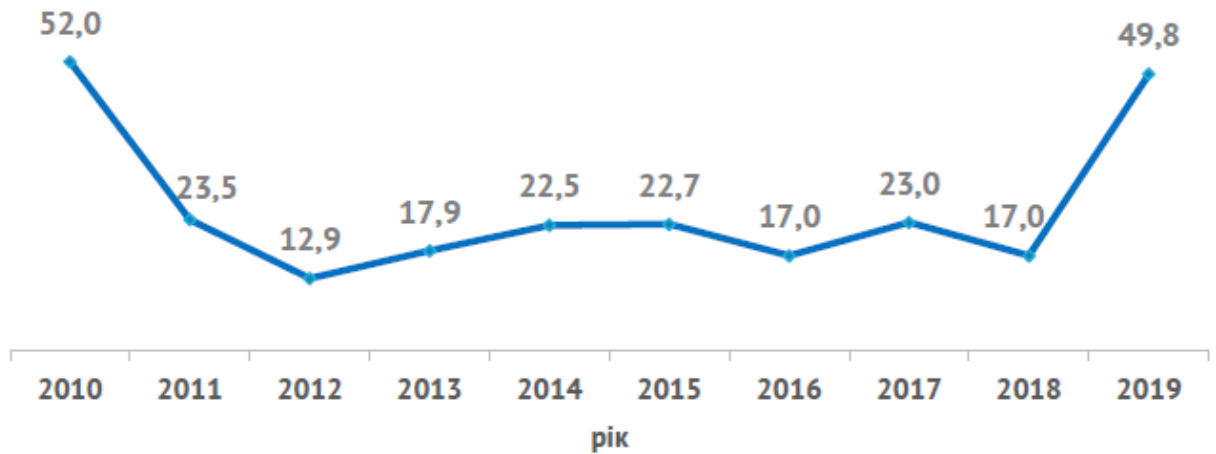


Рис. 2.3. – Обсяги виявлених порушень та недоліків, млрд грн

78,5% загального обсягу порушень та недоліків, виявлених Рахунковою палатою у 2019 році (39,1 млрд грн), припадало на 10 із 77 проведених заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).



Рис. 2.4. – Виявлені Рахунковою палатою порушення та недоліки у 2019 році більше/менше 1 млрд грн

Проведені у 2019 році заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), за якими виявлені суми порушень та недоліків становлять більше 1 млрд грн:

7,6 млрд грн	Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству охорони здоров'я України на підготовку медичних, фармацевтичних кадрів вищими навчальними закладами, та стану використання і розпорядження об'єктами державної власності, належними державі матеріальними, іншими активами, що
---------------------	--

	мають фінансові наслідки для державного бюджету (рішення Рахункової палати від 09.04.2019 № 8-2)
5,8 млрд грн	Аудит ефективності управління Міністерством освіти і науки України об'єктами державної власності у сфері вищої освіти, що мають фінансові наслідки для державного бюджету (рішення Рахункової палати від 26.11.2019 № 33-6)
5,3 млрд грн	Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на забезпечення космічної діяльності (ДСК) (рішення Рахункової палати від 10.09.2019 № 23-1)
5,3 млрд грн	Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених у 2017–2018 роках Міністерству охорони здоров'я України для здійснення державних закупівель із залученням спеціалізованих організацій за бюджетною програмою «Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру» (рішення Рахункової палати від 23.04.2019 № 10-2)
4,3 млрд грн	Аудит ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію заходів, спрямованих на розвиток системи охорони здоров'я у сільській місцевості (рішення Рахункової палати від 12.11.2019 № 32-1)
3,4 млрд грн	Аудит ефективності планування і прогнозування неподаткових надходжень до державного бюджету (рішення Рахункової палати від 25.06.2019 № 14-4)
2,2 млрд грн	Аудит ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах (рішення Рахункової палати від 06.06.2019 №13-2)
2,0 млрд грн	Аудит обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України (рішення Рахункової палати від 22.10.2019 № 29-2)
1,9 млрд грн	Аудит ефективності використання коштів державного фонду регіонального розвитку (рішення Рахункової палати від 26.03.2019 № 7-1)
1,3 млрд грн	Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, спрямованих на надання державної підтримки агропромислового комплексу (рішення Рахункової палати від 20.08.2019 № 20-6)

Обсяги порушень бюджетного законодавства, виявлених під час проведення у звітному році контрольних заходів, є найбільшими за 10 років і становлять 32,1 млрд гривень.

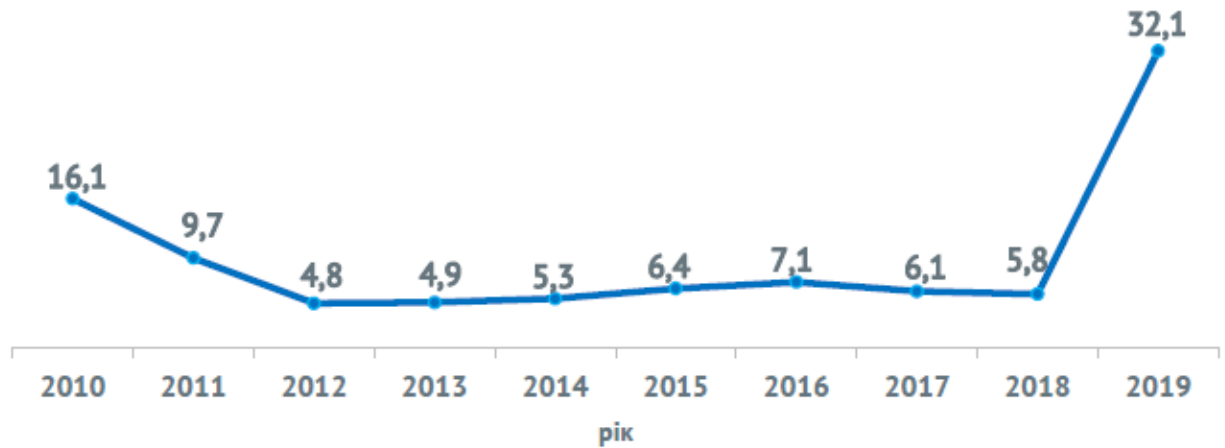


Рис. 2.5. – Обсяги виявлених порушень бюджетного законодавства, млрд грн

Обсяг перевірених коштів посадовими особами Рахункової палати, що здійснюють заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), у 2019 році становить 763,2 млрд грн і є найбільшим показником за період 2010–2019 роки.

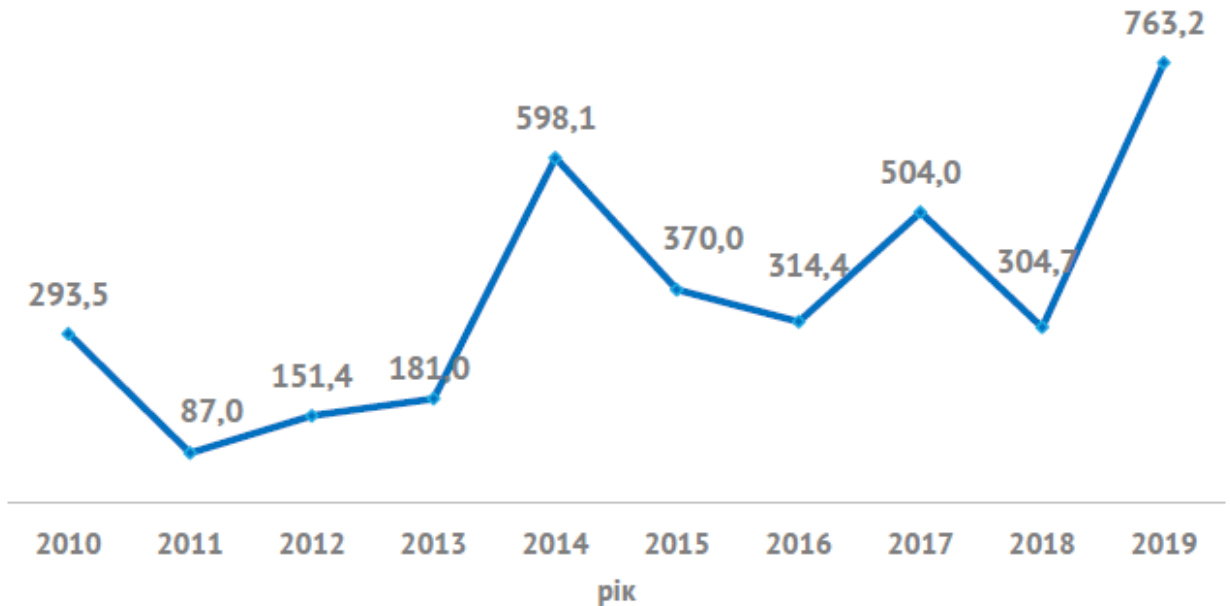


Рис. 2.6. – Обсяг перевірених коштів Рахунковою палатою, млрд грн

Обсяг перевірених коштів на 1 посадову особу, що здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), найбільший за 10 років і становить майже 2,6 млрд гривень.

Порівняно з 2018 роком 1 посадова особа, що здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), у 2019 році перевірила у 2,4 рази більше коштів.

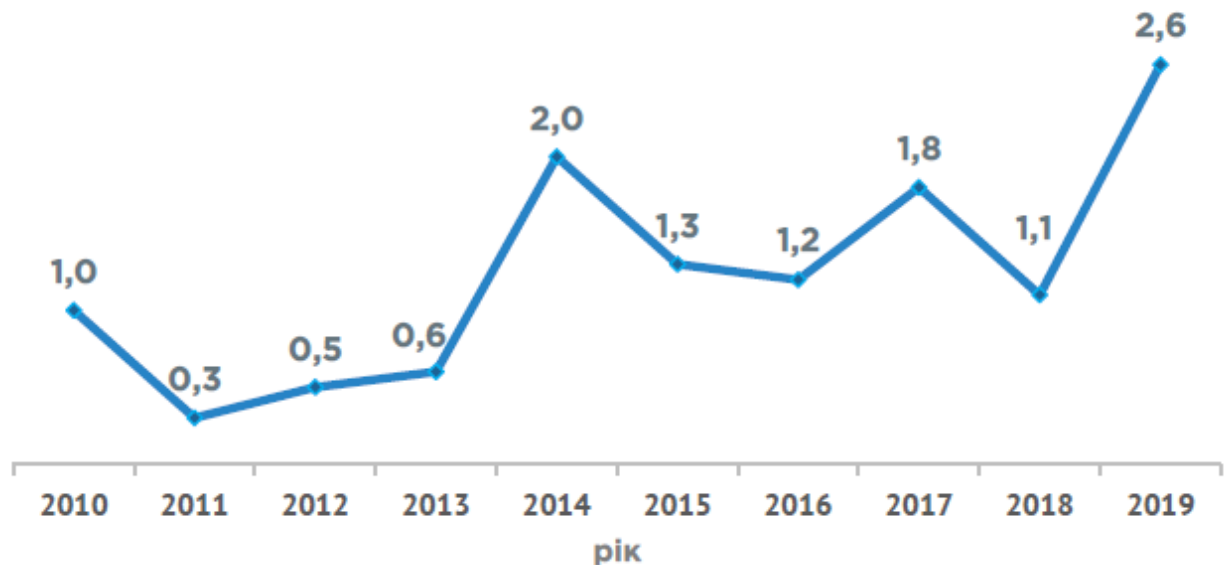


Рис. 2.7. – Обсяг перевірених коштів на 1 посадову особу, що здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), млрд грн

Критичний аналіз зарубіжних моделей здійснення фінансового контролю дозволяє зробити висновок:

- по-перше, про наявність єдиних завдань і загальних принципів в організації роботи органів контролю з урахуванням національної специфіки, економічних умов та історичного розвитку;
- по-друге, про відсутність єдиного і загального підходу до проблем організації контролю і проведення аудиту державних фінансів в світі.

Аналіз міжнародної практики свідчить, що органи державного фінансового контролю можуть досить ефективно існувати і функціонувати на основі, здавалося б, протилежних, взаємовиключних і суперечать один одному принципів і підходів.

Органи державного фінансового контролю в більшості аналізованих країн беруть активну участь в управлінні державними фінансами. У своїй

діяльності вони дотримуються принципів незалежності, об'єктивності та гласності.

Можна виділити основні напрямки розвитку механізмів державного фінансового контролю:

1. Фінансовий контроль став важливою частиною системи державного управління, з'явилися нові завдання контролю. Крім контролю цільового та законного використання державних коштів особливу увагу стало приділятися контролю ефективності використання коштів та обґрунтованості їх виділення.

2. Органи державного фінансового контролю повинні брати активну участь в розробці та здійсненні єдиної фінансової політики, включаючи питання законності, правильності та управління ефективністю і результативністю, в тому числі державних програм.

3. Відбувається підвищення ролі контрольних органів, які виступають як експерти, приймаючи більш активну участь в розробці фінансової та соціально-економічної політики своєї країни.

4. Широке поширення стандартизації в галузі фінансового контролю. Стандарти розробляються для різних областей контролю і часто включають додаткові практичні керівництва щодо їх застосування.

5. Становлення внутрішнього фінансового контролю та аудиту як невід'ємних компонентів ефективної діяльності організації.

6. З одного боку, можна позначити тенденцію до децентралізації контролю, коли контрольні функції здійснюються безпосередньо на об'єкті контролю. З іншого боку, зарубіжний досвід виявляє активну розробку і застосування стандартів фінансового контролю, які містять єдині вимоги до організації і здійснення фінансового контролю і покликані сприяти вдосконаленню координації діяльності органів фінансового контролю, єдиним аудиторським процедурам і ін.

Не дивлячись на позитивну динаміку в роботі органів Державної аудиторської служби щодо виявлення порушень відносно матеріальних та фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, слід зазначити, що

основними причинами наявності та системності виявлених типових порушень залишається все ще низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій комунальної форми власності.

Проведений аналіз публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні в умовах посилення фінансової децентралізації дає підстави зробити висновок, що зміна підходів до організації державного фінансового контролю та аудиту надало можливість в певній мірі забезпечити їх ефективність та мінімізувати корупційні діяння з фінансовими та матеріальними ресурсами органів місцевого самоврядування. Проте все ще залишається багато не вирішених задач, що постають перед системою державного фінансового контролю, які потребують нагального вирішення, а саме:

- удосконалення положень законодавчої бази та формування методології для проведення органами Державної аудиторської служби України різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, IT-аудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) ЄС, аудиту інвестиційних проектів, аудиту державних та регіональних цільових програм тощо через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Державної аудиторської служби України;

- розширення заходів впливу органів Державної аудиторської служби України на несумлінних керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та порушників фінансової дисципліни, бюджетного законодавства, невиконання ними законних вимог;

- підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за впровадження та розвиток внутрішнього контролю для підвищення рівня усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

– підвищення рівня охоплення контролем місцевих бюджетів Рахунковою палатою України та органами Державної аудиторської служби України.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В РЕГІОНІ

3.1. Сучасний стан розвитку системи державного фінансового контролю в Україні на регіональному рівні

З 2014 року в Україні триває реформа децентралізації, яка є однією із найбільш успішних реформ. Станом на жовтень 2019 року в Україні утворено 848 об'єднаних територіальних громад (далі - ОТГ), в яких відбулись перші вибори, та в яких проживає майже третина населення України¹. Децентралізація влади передбачає не лише передачу ресурсів органам місцевого самоврядування, а й значної частини повноважень та відповідальності. В основу цієї політики закладено положення Європейської хартії місцевого самоврядування та найкращі світові стандарти у цій сфері.

Статтею 8 Європейської хартії місцевого самоврядування визначено засади адміністративного нагляду за діяльністю органів місцевого самоврядування. В Україні центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, є Державна аудиторська служба. З 2017 року Державна аудиторська служба почала проводити фінансовий аудит об'єднаних територіальних громад.

Станом на 1 жовтня 2019 року на офіційному сайті Державної аудиторської служби України в публічному доступі оприлюднені аудиторські звіти про проведення державного фінансового аудиту в 42 ОТГ. Якщо протягом 2017 року було здійснено аудит у двох ОТГ Запорізької та Чернівецької областей, то у 2018 році - ще в 16 ОТГ у 8 областях. У 2019 році (станом на 1 жовтня) завершено аудит 24 ОТГ у 15 областях.

Відмітимо, що за період із 2017 до жовтня 2019 року було проведено аудити ОТГ в 17 областях України. У середньому в одній області аудитом охоплено від 1 до 5 ОТГ з яких найбільше громад (по 5 ОТГ) перевірено в Чернівецькій та Житомирській областях. При цьому за три роки в 7 областях не було перевірено жодної ОТГ - це Вінницька, Кіровоградська, Луганська, Тернопільська, Херсонська, Чернігівська та Київська області.

Для підготовки даного розділу було проаналізовано результати державних фінансових аудитів, проведення яких завершилося в 2019 році. Дослідження охопило 70% ОТГ, в яких відбувся аудит у 2019 році, у процесі якого було систематизовано ключові проблеми, характерні для управління місцевими фінансами та активами в ОТГ. Аналіз проводився за аудиторськими звітами Держаудитслужби щодо перевірки 17 ОТГ із 13 областей України, серед яких 2 міські, 4 селищні та 11 сільських громад. У 2018 році зазначені ОТГ увійшли до складу 665 ОТГ, які мають прямі міжбюджетні відносини, і стосовно яких проводився аналіз ключових бюджетних показників (Додаток 2).

З даних додатку 2 видно, що 17 ОТГ проаналізованих у даному аналітичному звіті, відрізняються:

- за кількістю населення - від 1,9 тис. до 37,3 тис. осіб (зокрема: 5 ОТГ з чисельністю до 5 тис. осіб, 5 ОТГ - з чисельністю від 5 до 10 тис. осіб, 5 ОТГ - з чисельністю від 10 до 15 тис. осіб, а також 2 ОТГ з чисельністю понад 15 тис. осіб);
- за сумою власних доходів на душу населення - від 1079,2 грн у Вільховецькій ОТГ до 14862,1 грн у Шахівській ОТГ;
- за рівнем дотаційності бюджетів - від 5,7% реверсної дотації до 43,4% базової дотації;
- за часткою видатків на утримання апарату управління у власних доходах бюджету (без урахування трансфертів) - від 15,5% до 58,4%.

Проведення державного фінансового аудиту відбувається в тісній співпраці з органами місцевого самоврядування, органами Державної

податкової служби, Державної архітектурно-будівельної інспекції, Держгеокадастру, комунальними підприємствами та іншими суб'єктами.

Аудиторські висновки ґрунтуються на аналізі нормативно-правових актів. При цьому проводяться як кабінетні, так і польові дослідження і застосовуються різні методи: правовий аналіз, статистичний аналіз, економічний аналіз, отримання відповідей на запити від установ і організацій, проведення анкетування (старост, фахівців органів місцевого самоврядування, працівників підприємств/установ, мешканців громади-отримувачів публічних послуг).

Матеріали державного фінансового аудиту ОТГ призначені для керівників та спеціалістів органів місцевого самоврядування, інших зацікавлених установ і організацій, причетних до складання, розгляду, затвердження, внесення змін та виконання місцевих бюджетів, а також здійснення контролю за повнотою внесення платежів до бюджету, цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Крім того, звіти про проведені державні фінансові аудити оприлюднюються на офіційному сайті Держаудитслужби і є загальнодоступними для громадськості, науковців та інших зацікавлених осіб.

У кожному аудиторському звіті зазначається інформація про підстави проведення державного фінансового аудиту, його тривалість, період, за який здійснено аналіз, наводиться загальна характеристика об'єднаної територіальної громади та основні соціальні-економічні показники її розвитку, висвітлюються результати бюджетного аналізу; а також на основі проведеного дослідження висуваються гіпотези аудиту, розкриваються факти на підтвердження цих гіпотез, робляться висновки та надаються пропозиції.

У ході державного фінансового аудиту на основі попередньо проведеного аналізу інформації з відкритих джерел, документів, отриманих від ОТГ відповідей на запити до органів влади, опитування жителів громади, старост, працівників різних закладів, що знаходяться на території ОТГ, державні аудитори формулюють гіпотези - професійні судження

(припущення) державного аудитора щодо причини виникнення та існування проблем, упущень і недоліків, порушень, ризиків, які негативно впливають (можуть вплинути) на доходи і видатки бюджету, бюджетні програми, а також фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання.

Таким чином, ОТГ, включені до даного дослідження, розташовані в різних регіонах України, суттєво відрізняються за розмірами та фінансовими показниками. Проте, ці громади мають спільні проблем в управлінні фінансами, які були виявлені Держаудитслужбою при проведенні державних фінансових аудитів. Саме тому систематизовані проблеми та рекомендації щодо їх вирішення будуть корисними для інших ОТГ, які намагаються вдосконалити процес управління в громаді, сприяти досягненню стратегічних цілей розвитку та надавати якісні послуги своїм мешканцям.

Таким чином, за результатами дослідження аудиторських звітів 17 об'єднаних територіальних громад можна зробити такі висновки.

1. Державний фінансовий аудит проводиться згідно з Планом проведення заходів державного фінансового контролю. Ключові завдання аудиту:

- оцінити стан формування та виконання бюджету ОТГ;
- виявити проблеми, що виникають на всіх стадіях бюджетного процесу;
- встановити рівень забезпечення громадян державними соціальними гарантіями;
- визначити шляхи удосконалення управління бюджетними коштами, комунальним майном, природними ресурсами;
- надати рекомендацій щодо підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами територіальних громад.

2. Виявлені аудиторами проблеми та недоліки можна згрупувати за такими сферами:

- формування доходів місцевих бюджетів та виявлення резервів їх зростання ;

- здійснення видатків місцевих бюджетів та підвищення їх ефективності;
- здійснення управління активами ОТГ;
- інші питання управління фінансами в ОТГ та організації системи внутрішнього фінансового контролю.

3. На думку державних аудиторів, переважна більшість зафіксованих в аудиторських звітах проблем виникли внаслідок упущень, недоліків та прорахунків, допущених органами місцевого самоврядування в управлінні бюджетом та ресурсами громади. Відтак, вирішення цих проблем залежить передусім від самих громад. Пропозиції аудиторів впливають із виявлених проблем і за своїм змістом відображають необхідність удосконалення управління землею, природними ресурсами, комунальним майном та бюджетними ресурсами з боку ОМС.

4. Погоджуючись загалом із пропозиціями державних аудиторів, доцільно внести деякі уточнення стосовно спроможності громад вирішувати виявлені проблеми. Фактично ті складнощі, недоліки і проблеми, які виникають у громадах знаходяться не тільки під впливом ОМС, але й зовнішнього середовища та рішень і політики органів державної влади. У зв'язку з цим, усі виявлені під час державних аудитів проблеми пропонуємо розділити на три групи.

I. Перша група – проблеми, які є наслідком неефективної діяльності (бездіяльності) ОМС, і вирішення яких залежить від удосконалення управління ресурсами в самій громаді. До цієї групи відносяться такі проблеми:

- відсутність в громадах належного обліку земель;
- застаріла нормативна грошова оцінка земель;
- відсутність контролю за виконанням договорів оренди землі;
- непроведення перегляду умов договорів оренди землі;
- витрати бюджетних ресурсів на оплату комунальних послуг окремих суб'єктів господарювання;

- постійне дотування комунальних підприємств і невжиття заходів для досягнення принаймні точки безбитковості, що не сприяє покращенню фінансово стану комунального господарства і якісному наданню послуг;
- нехтування розміщенням коштів на депозитних рахунках;
- нераціональні витрати у зв'язку з неоптимізованою мережею закладів освіти і культури;
- відсутність належно визначених результативних показників бюджетних програм, що призводить до неможливості оцінки їх виконання та ефективності витрачання коштів бюджету;
- відсутність належно організованого внутрішнього фінансового контролю, що суттєво знижує якість управління публічними фінансами.

II. Друга група – проблеми, вирішення яких залежить від самих громад, проте є обставини, які не дають змоги повністю реалізувати ресурсний потенціал ОТГ. До цієї групи відносяться такі проблеми:

- неповне використання наявних земель, що знаходяться в комунальній власності;
- неефективне управління комунальним майном внаслідок того, що воно не використовується/ не виставлено на продаж;
- використання низьких ставок земельного податку та орендної плати.

III. Третя група – проблеми, вирішення яких залежить переважно від відповідних змін на законодавчому рівні, а не від ОМС. До цієї групи відносяться такі проблеми:

- неналежне управління заборгованістю зі сплати земельного податку та орендної плати за землю;
- неповна реалізація фіскального потенціалу податку на майно, відмінного від земельної ділянки, з причини відсутності постійного оновлення в ОТГ інформації Державного реєстру речових прав;
- втрати ПДФО, зокрема, у зв'язку із сплатою цього податку за місцем реєстрації головного підприємства, а не фактичного знаходження суб'єктів

господарювання, які є підрозділами/ філіями інших підприємств і провадять діяльність на території ОТГ;

– недостатній обсяг бюджетного фінансування закладів соціальної сфери, що не дає змогу покращити стан приміщень, придбати комп'ютерну техніку і обладнання;

– неможливість з різних причин освоїти кошти наданих міжбюджетних трансфертів (зокрема, через отримання трансфертів у кінці року), що призводить до неефективного їх витрачання та необхідності повернення окремих невикористаних трансфертів до державного бюджету.

5. Громадам необхідно проявляти власну ініціативу у вирішенні наявних проблем і звертатися до відповідних державних органів, пропонуючи власний варіант змін до законодавчих актів, які регламентують питання розмежування податків між бюджетами, отримання міжбюджетних трансфертів, взаємодії громад з державними органами влади та управління.

3.2. Чинники оптимізації публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні з урахуванням міжнародного досвіду

За результатами аналізу аудиторських звітів можна сформулювати такі рекомендації для забезпечення належного фінансового контролю на регіональному рівні:

1. Рекомендації щодо збільшення дохідної спроможності бюджету

Основним інструментом, за допомогою якого органи місцевого самоврядування здійснюють свої функції, а територіальні громади задовольняють потреби свого розвитку, є бюджет ОТГ. Тому центральна увага в аудиторських звітах приділена питанням та проблемам формування дохідної частини місцевих бюджетів та виявлення резервів їх зростання.

Ключові проблеми та ускладнення стосовно формування бюджетних доходів пов'язані з недоліками управління земельними ресурсами і

комунальним майном, а також встановленням і справлянням податкових платежів, зокрема:

- Розглянути питання щодо перегляду ставок місцевих податків і зборів для встановлення їх оптимально обґрунтованого максимального розміру. Винести питання щодо перегляду ставок на розгляд сесії місцевої ради.

- Забезпечити здійснення контролю за дотриманням зобов'язань податковими агентами та вжити заходи згідно з наданими ОМС повноваженнями щодо сплати до бюджету громади ПДФО юридичними особами, які є структурними, відокремленими підрозділами, розташованими на території громади, зокрема, шляхом направлення відповідних звернень до керівників таких суб'єктів, ініціювання перед ДПС області проведення контрольних заходів, звернень до органів обласного рівня з клопотанням щодо впливу на керівників суб'єктів господарювання, зареєстрованих на території області.

- Вжити заходи щодо повного залучення до місцевого бюджету доходів від єдиного податку шляхом забезпечення офіційної зайнятості на території громади.

- Розглянути питання щодо організації місць паркування транспортних засобів і встановлення збору за місця для їх паркування.

- Провести відповідну роботу щодо визначення плати за користування мисливськими угіддями та укладання відповідних договорів.

- Провести аналіз договорів, від яких залежить наповнення бюджету, для визначення стану їх виконання, відповідності умов договорів (наприклад, у разі оновлення нормативної грошової оцінки землі), звірки з органами, які адмініструють надходження платежів за договорами тощо.

- Внести зміни до договорів оренди земельних ділянок з метою приведення розміру орендної плати відповідно до нової нормативно-грошової оцінки.

– З метою збільшення надходжень до бюджету територіальної громади переглянути запроваджені ставки орендної плати за оренду земельних ділянок та провести роботу (наприклад, шляхом листування та досягнення домовленостей з орендарями) для подальшого внесення відповідних змін до діючих договорів оренди землі.

– Переглянути доцільність застосування у договорах оренди земельних ділянок понижуючих коефіцієнтів, які впливають на розмір орендної плати.

– При укладанні договорів оренди комунального майна, що перебуває на балансі бюджетних установ, в обов'язковому порядку передбачати відшкодування орендарями земельного податку за ділянки під нерухомістю.

– Надавати пільги щодо сплати земельного податку суб'єктам господарювання лише за наявності економічних обґрунтувань та визначення напрямів використання вивільнених коштів, а також запровадити контроль за їх використанням.

– З метою зміцнення дохідної частини бюджету провести роботу щодо стягнення платежів унаслідок використання земельних ділянок з порушенням земельного законодавства:

– вжити заходи щодо укладання відповідних договорів та стягнення платежів до бюджету із землекористувачів, щодо яких виявлено використання земельних ділянок без правовстановлюючих документів та безоплатно;

– вжити заходи щодо отримання бюджетом коштів за самовільне використання земель під розпроектованими дорогами на землях пайового фонду, які використовуються сільськогосподарськими підприємствами як рілля.

– вжити заходи щодо уникнення втрат бюджету від безоплатного використання майна територіальної громади.

– вжити заходи щодо максимального залучення до місцевого бюджету доходів від сплати коштів пайової участі.

– Розглянути питання та затвердити розмір відрахувань до сільського бюджету частини чистого прибутку (доходу) створеного місцевою радою комунального підприємства.

Звернімо увагу, що рішення щодо зарахування частини чистого прибутку (доходу) від комунальних унітарних підприємств та їх об'єднань до відповідного бюджету має бути прийняте навіть у випадку збитковості діяльності підприємства, оскільки збитковість може мати тимчасовий характер.

– Не допускати утворення недоїмки та заборгованості перед бюджетом.

– Розглянути можливість розміщення тимчасово вільних коштів бюджету на вкладних (депозитних) рахунках у банках.

– З метою залучення додаткових інвестицій до бюджету громади розглянути питання щодо прийняття участі у конкурсі проектів за рахунок коштів Державного фонду регіонального розвитку, обласному конкурсі проектів, в проектах міжнародно-технічної допомоги та інших проектах.

2. Рекомендації щодо підвищення ефективності управління бюджетними видатками

– Розглянути можливість оптимізації мережі закладів освіти, мережі бібліотек, а також закладів охорони здоров'я з метою оптимізації витрат на їх утримання.

– Ініціювати укладання договорів з іншими адміністративно-територіальними одиницями щодо відшкодування витрат на послуги з навчання учнів у навчальних закладах ОТГ тих дітей, які проживають на території інших адміністративно-територіальних одиниць.

– З метою покращення харчування дітей в навчальних закладах максимально забезпечити дотримання при закупівлі продуктів харчування норм, затверджених постановою КМУ, а також розглянути питання щодо недопущення списання продуктів харчування більше встановлених норм.

– Для зменшення навантаження на видаткову частину бюджету розглянути можливість щодо впровадження надання послуг закладами культури на платній основі.

– Визначити правильні пріоритети спрямування ресурсів громади, що надасть можливість забезпечити якісні і в повному обсязі соціальні послуги жителям ОТГ. Зокрема, для максимального забезпечення якості надання послуг та рівня задоволення потреб населення переглянути існуючу політику із спрямування коштів в основному на утримання органів місцевого самоврядування та поточне споживання на видатки розвитку.

– При використанні електронної системи закупівель розглянути можливість застосування вищого розміру мінімального кроку пониження ціни.

– Забезпечити ефективне використання міжбюджетних трансфертів. Зокрема, не допускати нецільового використання коштів отриманих трансфертів; забезпечити їх своєчасне використання; не допускати необґрунтованого утворення залишків; забезпечити своєчасний розподіл залишків з урахуванням напрямків відповідно до чинного законодавства; не допускати фактів повернення коштів субвенцій до Державного бюджету.

3. Рекомендації щодо вдосконалення управління активами ОТГ

– Розглянути питання щодо розробки та затвердження Генеральних планів населених пунктів громади, погодження та затвердження проектів встановлення (змін) адміністративних меж населених пунктів.

– Ініціювати перед Головним управлінням Держгеокадастру в області питання щодо завершення передачі земельних ділянок несільськогосподарського призначення з державної власності в комунальну власність.

– Провести інвентаризацію земель в межах населеного пункту для виявлення земельних ділянок, які використовуються без правовстановлюючих документів чи безоплатно, що сприятиме зміцненню дохідної частини бюджету громади.

- Провести оновлення нормативної грошової оцінки землі.
- Провести роботу що внесення змін до договорів оренди земельних ділянок для приведення розміру орендної плати у відповідність до нової нормативно-грошової оцінки.
- Розробити Порядок укладання договорів земельного сервіту.
- Забезпечити укладання договорів оренди земельних ділянок, розташованих за межами населених пунктів, у відповідності до законодавства.
- Вжити заходи щодо укладення договорів оренди земельних ділянок із фактичними землекористувачами.
- Вжити заходи щодо приведення у відповідність до законодавства використання орендарями паїв земельних ділянок під польовими дорогами.
- Створити комісію щодо здійснення самоврядного контролю за використанням та охороною земель, що дозволить уникнути фактів безоплатного використання землі, а також використання її без правовстановлюючих документів.
- З метою забезпечення ефективного управління комунальним майном провести інвентаризацію споруд, водопровідних мереж, комунікацій, обладнання, іншого майна, що знаходяться на балансі місцевої ради.
- Вжити заходів щодо виготовлення технічних паспортів будівель та державної реєстрації комунального майна, а також відображення його в обліку.
- Визначити напрямки використання нерухомого майна, яке вивільнилось внаслідок заходів із впорядкування мережі бюджетних установ і не використовується.
- З метою забезпечення ефективного управління комунальним майном розробити та запровадити Порядок приватизації комунального майна та перелік майна, що підлягає приватизації. Розглянути питання щодо включення об'єктів комунальної власності, які не використовуються, до об'єктів, які підлягають приватизації.

– З метою впорядкування надходжень від орендної плати за нерухоме майно розробити/ переглянути Положення про оренду комунального майна, що належить територіальній громаді, із затвердженням форми типового договору, форми розрахунку базової орендної ставки до договору, інших нормативних документів щодо передачі комунального майна в оренду.

– Розробити та затвердити методику (положення), якою б визначався механізм передачі, розміри орендних ставок та справляння плати за оренду об'єктів, що перебувають в комунальній власності ОТГ.

– Переглянути діючі договори оренди комунального майна та укладати нові договори з врахуванням вимог щодо проведення незалежної оцінки майна та дотримання істотних умов договору.

– Розробити Програму розвитку комунальних підприємств з урахуванням існуючих у громаді проблем, шляхів і засобів їх розв'язання.

– Винести на розгляд сесії питання про оптимізацію комунальних підприємств, які надають ідентичні послуги мешканцям ОТГ

– Провести інвентаризацію майна комунальних підприємств та забезпечити його облік у відповідності до законодавства.

– Змінити підхід до управління комунальними підприємствами, перейти від їх утримання за рахунок бюджету громади до стимулювання здійснення ними прибуткової господарської діяльності.

– З метою підвищення ефективності функціонування комунальних підприємств розглянути можливість перегляду тарифів на водопостачання і водовідведення, а також на пасажирські перевезення і послуги, привести їх у відповідність до економічно обґрунтованих показників та прийняти рішення щодо запровадження переглянутих тарифів.

– Розробити та прийняти Порядок складання, затвердження та контролю за виконанням фінансового плану комунальними підприємствами та звітування керівника перед органом управління.

– Забезпечити щонайменше раз на рік розгляд місцевою радою результатів фінансово- господарської діяльності комунальних підприємств.

- Ввести в експлуатацію об'єкти, профінансовані за рахунок бюджетних коштів, будівництво яких завершено.

- Забезпечити ефективне використання проектно-кошторисної документації, виготовленої за кошти бюджету громади і яка надалі не використовувалася.

4. Рекомендації щодо окремих питань управління фінансами в ОТГ та організації внутрішнього фінансового контролю

- Розробити заходи щодо зміцнення фінансово-бюджетної та виконавчої дисципліни.

- Забезпечити належне планування бюджету територіальної громади з урахуванням усіх можливих джерел наповнення його дохідної частини та недопущення заниження показників за окремими видами доходів.

- Зобов'язати головних розпорядників коштів місцевого бюджету при підготовці пропозицій щодо виділення коштів на підтримку небюджетної сфери у встановленому порядку чітко визначати цілі та мету відповідної підтримки.

- Переглянути прийняті місцеві програми, оптимізувати їх за чисельністю та за окремими заходами, переглянути результативні показники для забезпечення ефективного використання бюджетних коштів.

- Розробити на місцевому рівні Порядок формування, фінансування і моніторингу виконання місцевих програм.

- При визначенні результативних показників бюджетних програм враховувати мету відповідної програми, визначати конкретні кількісні та якісні показники та дотримуватись відповідних нормативних документів, що регламентують складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання.

- Забезпечити належне планування потреби в бюджетних коштах на реалізацію заходів бюджетних програм.

- Проводити оцінку ефективності використання коштів бюджету громади на виконання програм. Зобов'язати виконавців програм здійснювати

моніторинг виконання заходів, передбачених місцевими програмами, та їх результативних показників із щорічним письмовим звітуванням перед місцевою радою.

- Забезпечити оприлюднення паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання на сайті громади та на сайтах головних розпорядників коштів місцевого бюджету.

- З метою вирішення завдань ефективного використання суспільних коштів, поліпшення діяльності установ, організацій комунальної власності розробити та запровадити в місцевій раді систему внутрішнього контролю.

- Розглянути питання про створення окремого підрозділу внутрішнього контролю та визначити відповідальних осіб за здійснення внутрішнього фінансового контролю.

- Розробити та затвердити заходи щодо забезпечення дієвого внутрішнього контролю з метою підвищення ефективності процесів управління.

- Посилити внутрішній контроль:

- за збереженням та ефективністю використання комунального майна та відшкодуванням експлуатаційних витрат;

- за виконанням договорів оренди комунального майна та землі;

- за видатками при проведенні ремонтно-будівельних робіт та здійсненні розрахунків за них;

- за станом будівництва на території ОТГ та заключенням договорів пайової участі в розвитку інженерно-транспортної та соціальної інфраструктури населеного пункту;

- за недопущенням непродуктивних витрат;

- при проведенні публічних закупівель;

- за дотриманням зобов'язань податковими агентами щодо сплати ПДФО юридичними особами, структурні та відокремлені підрозділи яких знаходяться на території громади, та працівники яких проживають на

зазначеній території, зокрема, шляхом направлення відповідного звернення до таких юридичних осіб;

- Проводити звірки з податковими органами щодо повноти нарахування і сплати податків і зборів.

- Звернутись до територіального органу податкової служби із запитом щодо наявності податкового боргу до місцевого бюджету в розрізі суб'єктів, розміщених на території громади, та вжитих заходів щодо його погашення. За результатами отриманої інформації забезпечити взаємодію з відповідними державними (судовими) органами щодо стягнення (сплати) податкового боргу.

- Планування та закупівлі товарів, робіт і послуг здійснювати у відповідності з вимогами законодавства у сфері закупівель. Привести у відповідність до вимог законодавства у сфері закупівель Положення про комітет конкурсних торгів.

- Постійно підвищувати рівень знань фахівців, що здійснюють організацію та проведення закупівель, зокрема, шляхом проходження відповідних курсів та вебінарів на навчальних онлайн-платформах у мережі Інтернет.

- Забезпечити ведення бухгалтерського обліку в місцевій раді відповідно до чинних законодавчих і нормативних документів.

- Упорядкувати структуру місцевої ради відповідно до фактичної потреби у штатних працівниках з метою раціонального управління видатками бюджету.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного аналізу всю сукупність висновків можна сформулювати у таких тезах:

Теоретична розробка багатьох аспектів фінансового контролю має фрагментарний та дискусійний характер. Розкриття сутності фінансового контролю в сучасній суспільствознавчій думці має вузько-галузевий, професійний характер. Відсутнє комплексне уявлення про сутність і призначення фінансового контролю як елементу державного управління. Практично випали з поля зору дослідників структурно-функціональний і соціокультурний підходи до розгляду феномена контролю в суспільстві, аналіз соціального призначення фінансового контролю, перспектив його розвитку в умовах становлення громадянського суспільства і розгортання глобалізаційних процесів, власне сутності самої контролюючої діяльності економічних суб'єктів та ціннісної спрямованості їх активності в цьому аспекті.

Відкритими залишаються також питання вивчення впливу фінансового контролю на соціум та розвиток відповідних соціальних потреб, а також питання, пов'язані з вивченням зміни уявлень людей про фінансовий контроль, його функції та призначення.

Визначено зміст основного поняття – під державний (публічний) фінансовий контроль – це регламентована правовими нормами цілеспрямована діяльність органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, громадських об'єднань незалежно від форм власності та інших суб'єктів з перевірки своєчасності й точності над-ходження коштів у банк, до бюджетів та інших грошових фондів, правильності й ефективності використання таких коштів і матеріальних резервів.

Нарешті, обґрунтовано методологію дослідження проблеми публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні.

Критичний аналіз зарубіжних моделей здійснення фінансового контролю дозволяє зробити висновок:

– по-перше, про наявність єдиних завдань і загальних принципів в організації роботи органів контролю з урахуванням національної специфіки, економічних умов та історичного розвитку;

– по-друге, про відсутність єдиного і загального підходу до проблем організації контролю і проведення аудиту державних фінансів в світі.

Аналіз міжнародної практики свідчить, що органи державного фінансового контролю можуть досить ефективно існувати і функціонувати на основі, здавалося б, протилежних, взаємовиключних і суперечать один одному принципів і підходів.

Органи державного фінансового контролю в більшості аналізованих країн беруть активну участь в управлінні державними фінансами. У своїй діяльності вони дотримуються принципів незалежності, об'єктивності та гласності.

Можна виділити основні напрямки розвитку механізмів державного фінансового контролю:

1. Фінансовий контроль став важливою частиною системи державного управління, з'явилися нові завдання контролю. Крім контролю цільового та законного використання державних коштів особливу увагу стало приділятися контролю ефективності використання коштів та обґрунтованості їх виділення.

2. Органи державного фінансового контролю повинні брати активну участь в розробці та здійсненні єдиної фінансової політики, включаючи питання законності, правильності та управління ефективністю і результативністю, в тому числі державних програм.

3. Відбувається підвищення ролі контрольних органів, які виступають як експерти, приймаючи більш активну участь в розробці фінансової та соціально-економічної політики своєї країни.

4. Широке поширення стандартизації в галузі фінансового контролю. Стандарти розробляються для різних областей контролю і часто включають додаткові практичні керівництва щодо їх застосування.

5. Становлення внутрішнього фінансового контролю та аудиту як невід'ємних компонентів ефективної діяльності організації.

6. З одного боку, можна позначити тенденцію до децентралізації контролю, коли контрольні функції здійснюються безпосередньо на об'єкті контролю. З іншого боку, зарубіжний досвід виявляє активну розробку і застосування стандартів фінансового контролю, які містять єдині вимоги до організації і здійснення фінансового контролю і покликані сприяти вдосконаленню координації діяльності органів фінансового контролю, єдиним аудиторським процедурам і ін.

Не дивлячись на позитивну динаміку в роботі органів Державної аудиторської служби щодо виявлення порушень відносно матеріальних та фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, слід зазначити, що основними причинами наявності та системності виявлених типових порушень залишається все ще низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій комунальної форми власності.

Проведений аналіз публічно-управлінських механізмів забезпечення державного фінансового контролю в регіоні в умовах посилення фінансової децентралізації дає підстави зробити висновок, що зміна підходів до організації державного фінансового контролю та аудиту надало можливість в певній мірі забезпечити їх ефективність та мінімізувати корупційні діяння з фінансовими та матеріальними ресурсами органів місцевого самоврядування. Проте все ще залишається багато не вирішених задач, що постають перед системою державного фінансового контролю, які потребують нагального вирішення, а саме:

– удосконалення положень законодавчої бази та формування методології для проведення органами Державної аудиторської служби

України різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, IT-аудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) ЄС, аудиту інвестиційних проектів, аудиту державних та регіональних цільових програм тощо через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Державної аудиторської служби України;

- розширення заходів впливу органів Державної аудиторської служби України на несумлінних керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та порушників фінансової дисципліни, бюджетного законодавства, невиконання ними законних вимог;

- підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за впровадження та розвиток внутрішнього контролю для підвищення рівня усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

- підвищення рівня охоплення контролем місцевих бюджетів Рахунковою палатою України та органами Державної аудиторської служби України.

Для підготовки даного розділу було проаналізовано результати державних фінансових аудитів діяльності ОТГ. Аналіз проводився за аудиторськими звітами Держаудитслужби щодо перевірки 17 ОТГ із 13 областей України, на основі яких було розроблено практичні рекомендації щодо вдосконалення механізмів забезпечення державного фінансового контролю в Україні на регіональному рівні.

Україна знаходиться на шляху реформування системи державного фінансового контролю. Досвід зарубіжних країн показує, що необхідно трансформувати систему фінансового контролю з метою підвищення ефективності його здійснення, сформувати єдину методологію і нормативно-правову основу, розмежувати сфери діяльності органів фінансового контролю, застосовувати нові інформаційні технології, а також забезпечити необхідні умови для створення кожним органом державної влади ефективною системою

внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту, в тому числі шляхом стандартизації в галузі фінансового контролю.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Агеева О., Ребизова А. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник. Москва : Юрайт, 2013. 447 с.
2. Алексеев П. Философия: учебник. Москва : Проспект, 2003. 608 с.
3. Аудиторський звіт державного фінансового аудиту бюджету Бездрицької сільської об'єднаної територіальної громади за період з 01.01.2017 по 31.12.2018. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=147723> (дата звернення: 25.05.2020).
4. Аудиторський звіт державного фінансового аудиту бюджету Клепачівської сільської об'єднаної територіальної громади Хорольського району Полтавської області за період з 01.10.2015 по 31.12.2018. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=147696> (дата звернення: 20.05.2020).
5. Аудиторський звіт державного фінансового аудиту бюджету Олександрівської селищної ради об'єднаної територіальної громади за період з 01.01.2017 по 31.12.2018. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=147697> (дата звернення: 25.05.2020).
6. Аудиторський звіт за результатами державного фінансового аудиту бюджету Іллінівської об'єднаної територіальної громади Костянтинівського району Донецької області за 2017-2018 роки та за січень-березень 2019 року. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=150714> (дата звернення: 25.05.2020).
7. Аудиторський звіт за результатами державного фінансового аудиту бюджету Верхнянської сільської ради об'єднаної територіальної громади за період з 01.01.2015 по 31.12.2018. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=148337> (дата звернення: 25.05.2020).

8. Аудиторський звіт за результатами державного фінансового аудиту бюджету Миколаївської об'єднаної територіальної громади Білопільського району сумської області за період з 01 січня 2017 року по 28 лютого 2019 року. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=150933> (дата звернення: 25.05.2020).

9. Аудиторський звіт за результатами державного фінансового аудиту виконання бюджету Вільховецької об'єднаної територіальної громади за період з 01.01.2016 року по 30.09.2018 року. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=145498> (дата звернення: 25.05.2020).

10. Аудиторський звіт про результати державного фінансового аудиту виконання бюджету Смолигівської об'єднаної територіальної громади за період з 01.01.2019 по 31.03.2019. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=150207> (дата звернення: 25.05.2020).

11. Аудиторський звіт про результати державного фінансового аудиту виконання місцевого бюджету Шахівської об'єднаної територіальної громади за період з 2016 по 2018 роки. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146420> (дата звернення: 26.05.2020).

12. Аудиторський звіт про результати державного фінансового аудиту виконання бюджету Полянської об'єднаної територіальної громади за період з 01.01.2016 по 31.12.2018. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=147633> (дата звернення: 26.05.2020).

13. Аудиторський звіт про результати державного фінансового аудиту виконання бюджету Великомихайлівської селищної об'єднаної територіальної громади Одеської області за період з 01.01.2016 по 31.10.2018. URL:

<http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=145516> (дата звернення: 26.05.2020).

14. Аудиторський звіт про результати державного фінансового аудиту виконання Глибоцького селищного бюджету Глибоцької об'єднаної територіальної громади за період з 01.01.2016 по 31.10.2018. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=145864> (дата звернення: 6.05.2020).

15. Аудиторський звіт про результати державного фінансового аудиту Дунаєвецької міської об'єднаної територіальної громади за період з 2016 по 2018 роки. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=147183> (дата звернення: 26.05.2020).

16. Аудиторський звіт щодо результатів державного фінансового аудиту бюджету Долинської сільської об'єднаної територіальної громади Запорізького району Запорізької області за період з 01.01.2017 по 31.12.2018. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=148888> (дата звернення: 26.05.2020).

17. Бабаев Ю., Петров А. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник. Москва : Инфра-М, 2012. 398 с.

18. Баденіна О. Значення процесу адаптації для ефективного управління персоналом. *Управління розвитком*. Харків. №25. С. 34–35.

19. Балабанова Л. Управління персоналом: підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2011. 468 с.

20. Балл Г. Понятие адаптации и его значение для психологии личности *Вопросы психологии*. 2010. №1. С.119–122.

21. Гетьманець О. Бюджетний контроль : організаційно-правові засади. Харків : Еко-граф, 2008. 308 с.

22. Гетьманець О. Місце бюджетного контролю в системі фінансового права. *Право України*. 2009. № 9. С. 148–153.

23. Дем'янишин В. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 496 с.

24. Державна політика, законодавчі напрацювання, проміжні результати першого етапу децентралізації влади в Україні. URL: <http://decentralization.gov.ua/about> (дата звернення: 15.04.2020).

25. Державний нагляд це швидше механізм співпраці органу місцевого самоврядування з державною адміністрацією. Актуальні коментарі. URL: <http://decentralization.gov.ua/news/6621> (дата звернення: 17.04.2020).

26. Децентралізація за 2016 р. КМУ. Фінансово-аналітичні матеріали. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/media/reforms/53-rezultati-finansovogo-monitoringu-159-otg-za-2016-rik-stvorenikh-u-2015-rotsi.pdf> (дата звернення: 16.04.2020).

27. Довідка про кількість протоколів порушення бюджетного законодавства станом на 01.01.2018 р. URL: www.treasury.gov.ua (дата звернення: 20.04.2020).

28. Європейська хартія місцевого самоврядування: Міжнародний документ від 15.10.1985. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_036 (дата звернення: 21.05.2020).

29. Жиляков Д., Зарецкая В. Финансово-экономический анализ (предприятие, банк, страховая компания) : учеб. пособие. Москва : Кнорус, 2012. 368 с.

30. Звіт державного фінансового аудиту бюджету Коростишівської міської об'єднаної територіальної громади за період з 01.01.2017 по закінчений звітний період 2019 року. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=150257> (дата звернення: 20.04.2020).

31. Звіт за результатами державного фінансового аудиту бюджету Лісовогринівецької сільської об'єднаної територіальної громади за 2016-2018 роки. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=152254> (дата звернення: 18.05.2020).

32. Звіт про результати державного фінансового аудиту бюджету Грабовецької об'єднаної територіальної громади Стрийського району

Львівської області за 2016-2018 роки. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=148896> (дата звернення: 19.05.2020).

33. Звіти Рахункової палати України за 2004-2016 роки. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/16748561> (дата звернення: 19.05.2020).

34. Крохина Ю. Реформирование законодательства о государственном финансовом контроле : опыт России и зарубежных стран. Воронеж : Издательство Воронежского государственного университета, 2011. 400 с.

35. Кушнир И. Контроль и ревизия : конспект лекций. URL: <http://be5.biz/ekonomika/k006/04.htm> (дата звернення: 21.05.2020).

36. Лагутин И. Региональный финансовый контроль в зарубежных странах: особенности организации и правового регулирования. *Правоведение*. 2009. № 5. С. 70–80.

37. Лагутин И. Финансово-правовые основы государственного регионального бюджетного контроля в российской федерации : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14. Москва, 2012. 50 с.

38. Офіційний сайт Федеральної рахункової палати Німеччини. URL: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/booklet> (дата звернення: 10.04.2020).

39. Перес К. Технологические революции и финансовый капитал. Москва : Дело, 2011. 231 с.

40. Петрова Г. Международное финансовое право : учебник.. Москва : Юрайт, 2011. 457 с.

41. Про керівні принципи контролю : Лімська декларація від 01.01.1997 р. № 604-001. Дата оновлення: 01.01.1997. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення: 18.04.2020).

42. Рахункова палата України. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836 (дата звернення: 10.04.2020).
43. Рахункова палата Франції. URL: <https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/cour-des-comptes> (дата звернення: 10.04.2020)
44. Сумин А. Государственный финансовый контроль: швейцарская модель. *Президентский контроль*. 1997. № 3. С. 71.
45. Счетная палата Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/limskaay/> (дата звернення: 19.04.2020).
46. Тимошук В. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України. Київ : Факт, 2003. 496 с.
47. Чиркин В. Публичная власть и госудраство. Харьков : ХНУ, 2010. 350 с.
48. Шаранов Ю. Устойчивость правоохранительной системы в условиях гибридных угроз. *Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России*. 2016. № 1 (69). С. 23–29.
49. Шарков Ф. Основы теории коммуникации. Санкт-Петербург : Издательство Михайлова, 2002. 320 с.
50. Шейла Р. Управление мотивацией : уч. пособ. Москва : ЮНИТИ, 2004. 399 с.
51. Шепель В. Коммуникационный менеджмент. Москва : Гардарики, 2004. 400 с.
52. Шипош И. Управление и руководящий работник. Москва : Профиздат, 2009. 560 с.
53. Шульга М. Актуальні проблеми правового регулювання земельних відносин в сучасних умовах : дис. ... д. юрид. наук : 12.00.06. Харків, 1998. 25 с.
54. Шульга М. Земельне право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 368 с.

55. Шульга М. Социально-политичне управління. Київ : Центр учебной литературы, 2008. 215 с.
56. Юшкевич О. Провадження в справах про державну реєстрацію фізичних осіб підприємців : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 20 с.
57. A Good Practice guide to the Statement on Internal Control : National Audit Office. 2010. URL: <https://www.nao.org.uk/report/a-good-practice-guide-to-the-statement-on-internal-control/> (дата звернення: 10.04.2020).
58. Best Practices for Developing and Managing Capital Program Costs : United States of American. 2009. URL: <https://www.gao.gov/products/GAO-09-3SP> (дата звернення: 30.04.2020).
59. Department of Agriculture : Unatied Staties of America. URL: <https://www.usda.gov/oig/about.htm> (дата звернення: 10.04.2020)
60. Federal Managers Financial Integrity : Act United States of America from 08.09.1982. №97-255. URL: <https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/financial/fmfia1982.html> (дата звернення: 19.04.2020).
61. Financial Audit Manual : United States of American. 2010. URL: https://www.gao.gov/financial_audit_manual/overview#t=0 (дата звернення: 30.04.2020).
62. Guidance and information for auditors : National Audit Office. 2014. URL: <https://www.nao.org.uk/code-audit-practice/guidance-and-information-for-auditors> (дата звернення: 10.04.2020).
63. Le Commissaire aux comptes, acteur de la Certification des comptes de nombreuses entites liees A la sphere publique. URL: <https://cdn.cncc.fr/download/plaquette-secteur-public.pdf> (дата звернення: 30.04.2020).
64. Memorandum to the Chief Financial officers, Chief operation officers, Chief information officers, and program managers : Circular USA from 21.12.2004. № A-123. URL:

https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/circulars/A123/a123_rev.pdf (дата звернення: 19.04.2020).

65. Memorandum to the Heads of Executive Departments and Agencies : Circular United States of America from 15.07.2016. № M-16-17. URL: <https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/memoranda/2016/m-16-17.pdf> (дата звернення: 19.04.2020).

66. Ministere de L'economie des Finances et de la relance. URL: <https://www.economie.gouv.fr/chai/actualites> (дата звернення: 10.04.2020).

67. Office of Inspector General : United States of America. URL: <https://www.oig.doc.gov/Pages/Audits-Evaluations.aspx>. (дата звернення: 10.04.2020)

68. Public Internal Financial Control URL: http://www.pifc.eu/?page_id=907 (дата звернення: 10.04.2020).

69. The Green Book : United States of American. 2014. URL: <https://www.gao.gov/greenbook/overview> (дата звернення: 29.04.2020).

70. The Red Book : United States of American. 2017. URL: <https://www.gao.gov/legal/appropriations-law-decisions/red-book> (дата звернення: 29.04.2020).

71. The Yellow Book : The Generally Accepted Government Auditing Standards. 2011. URL: <https://www.gao.gov/yellowbook/overview> (дата звернення: 29.04.2020).

72. To the Heads of Executive Departments and Establishment : Circular United States of America from 15.07.2016. №A-123. URL: <https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2017/11/Circular-a-123.pdf> (дата звернення: 19.04.2020).

ДОДАТКИ

Додаток А

№ з/п	Територія в області, місто)	Кількість розпорядків та одержувачів бюджетних коштів, що обслуговуються органом Державної казначейської служби України	Кількість протоколів, складених посадовими особами органів Державної казначейської служби України (гр.4-гр.5-гр.6-гр.7-гр.9-гр.13)	ПРИ ВИКОНАННІ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ									Кількість розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами, прийнятих органами Державної казначейської служби України	Кількість розпоряджень про сушіння операцій з С-ОПЖСТЕН ми коштами, прийнятих іншими уповноваженими органами
				у тому числі:										
				уразі порушень: абаасу 5 пункту 49 постанови КМУ від 28.02.2002 №228	уразі несвочасного та неповного подання звітності	подання недостовірних звітів та інформації про виконалія бюджету	уразі порушень: розпорядниками бюджетних коштів вимог ЦОДО прийнятих бюджетних заборгованості	при наявності простроченої кредиторської заборгованості	при наявності простроченої дебіторської заборгованості	з інших причин	кількість	сума (грн)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
2	Волинська	2140	21	0	3	1	0	1	4997,57	6	314'004,28	10	10	14
3	Дніпропетровська	1292	0	0	0	0	0	0	0,00	0	0,00	0	0	16
4	Дніпропетровська	3039	408	4	16	1	-	190	36109485,47	23	2580178,32	167	408	23
5	Донецька	1340	191	0	1	0	0	0	0,00	69	45022200,4	113	295	23
6	Житомирська	1354	16				2			12	3152577,60	2	15	6
7	Закарпатська	1196	5	0	2	0	0	0	0,00	0	0,00	3	3	23
8	Запорізька	1845	45	0	4	0	1	0	0,00	26	109674,07	15	50	20
9	Івано-Франківська	ПЕСЕ	15	0	1	0	0	0		4	1415052,60	10	17	7
10	Київська	1897	51	0	3	0	1	0	0,00	2	70846,00	45	34	7
11	Кіровоградська	1327	-	0	0	0	0	0	0,00	0	0,00	4	4	10
12	Луганська	771	4	0	0	0	0	0	0,00	1	3000000,00	3	6	2
13	Львівська	2617	31	0	1	0	5	0	0,00	1	24180,00	24	48	38
14	Миколаївська	1205	11	0	1	0	0	0	0,00	2	1195429,82	3	7	12
15	Одеська	2 251	77	0	48	0	0	0	0,00	4	231494,51	25	161	37
16	Полтавська	1907	31	0		0	1	0		0	0,00	30	38	32
17	Рівненська	1494	5	0	0	0	0	0	0,00	1	1170000,00	4	2	11
18	Сумська	1476	21	0	4	0	0	0	0,00	0	0,00	17	37	21
19	Тернопільська	1537	42	0	16	0	4	1	1234,18	2	823480,48	19	13	3
20	Харківська	1339	17	0	0	0	5	0	0,00	7	10353533,13	5	16	23
21	Херсонська	1413	14	0	3	0	0	0	0,00	2	106302,91	9	57	7
22	Хмельницька	1399	9	0	0	0	1	0	0,00	0	0,00	3	19	16
23	Черкаська	1636	74	0	9	0	0	0		41	34681353,38	24	39	51
24	Чернівецька	301	22	0	1	0	16	0	0,00	0	0,00	5	22	21
25	Чернігівська	1355	11	0	6	0	0	1	9267,39	3	1554169,15	1	24	22
26	м.Київ	1074	9	0	1	0	0	0	0,00	6	263717335,33	2	4	0
	Всього	41124	1135	4	120	2	43	193	36124984,61	212	372354811,82	558	1329	450

Громади, аудиторські звіти яких було проаналізовано

Область	ОТГ	Сільська/ селищна / міська ОТГ	Рік створення ОТГ	Період проведення державного фінансового аудиту
Волинська	Смолигівська	сільська	Серпень 2015	01.01.2017- 31.12.2018
Донецька	Іллінівська	сільська	Січень 2017	2017-2018, 2019
	Шахівська	сільська	Липень 2015	2016-2018
Житомирська	Коростишівська	міська	Серпень 2016	01.01.2017-2019
Закарпатська	Вільховецька	сільська	Серпень 2015	01.01.2016- 30.09.2018
	Полянська	сільська	Вересень 2016	01.01.2016- 31.12.2018
Запорізька	Долинська	сільська	Серпень 2016	01.01.2017- 31.12.2018
Івано- Франківська	Верхнянська	сільська	Серпень 2015	01.01.2015- 31.12.2018
Львівська	Грабовецька	сільська	Грудень 2015	2016-2018
Миколаївська	Олександрівська	селищна	Липень 2016	01.01.2017- 31.12.2018
Одеська	Великомихайлівська	селищна	Серпень 2015	01.01.2016- 31.10.2019
Полтавська	Клепачівська	сільська	Вересень 2015	01.10.2015- 31.12.2018
Сумська	Миколаївська	селищна	Серпень 2016	01.01.2017- 28.02.2019
	Бездрицька	сільська	Грудень 2016	01.01.2017- 31.12.2018
Хмельницька	Дунаєвецька	міська	Листопад 2015	2016-2018
	Лісовогринівська	сільська	Серпень 2105	2016-2018
Чернівецька	Глибоцька	селищна	Листопад 2015	01.01.2016- 31.12.2018