

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ СОЦІОЛОГІЇ ТА УПРАВЛІННЯ  
КАФЕДРА СОЦІАЛЬНОЇ ФІЛОСОФІЇ ТА УПРАВЛІННЯ**

**Кваліфікаційна робота  
магістра**

**ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКІ ДЕТЕРМІНАНТИ  
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ  
БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ТА ДЕРЖАВНОГО МАЙНА В  
РЕГІОНІ**

Виконав: магістрант 2-го курсу, групи 8.2818-з спеціальності 281 «Публічне управління та адміністрування» освітньо-професійної програми «Публічне управління та адміністрування»  
О.М. Прігаро

Керівник: доцент кафедри соціальної філософії та управління, доцент,  
к.н. з держуправління Заїка О.В.

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

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота складається з 109 сторінок, 58 позицій у списку літератури, 4 Додатки.

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ, БЮДЖЕТНИЙ КОДЕКС, ПРЕДСТАВНИЦЬКИЙ КОНТРОЛЬ, ДЕРЖАВНІ КОШТИ, ДЕРЖАВНЕ МАЙНО, ДЕРЖАВНА АУДИТОРСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ, ВТРАТИ, ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

*Мета дослідження:* дослідити публічно-управлінські детермінанти використання бюджетних коштів та державного майна в регіоні (на прикладі Запорізької області).

*Об'єкт дослідження:* національна політика України у сфері державного фінансового контролю.

*Предмет дослідження:* діяльність органів державного фінансового контролю на прикладі Держаудитслужби та управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області.

*Методи дослідження:* системний, історичний, порівняльний, логічний, статистичний, аналітичний методи.

*Гіпотеза:* система державного фінансового контролю потребує подальшого вдосконалення та оптимізації шляхом реформування державного фінансового контролю, прийняття базового законодавчого акту в цій сфері, доведено перспективи впровадження нових форм контролю та необхідність підвищення відповідальності за допущені порушення.

*Висновки:* результати досліджень можуть бути використані для вдосконалення нормативно-правової бази щодо регулювання системи державного фінансового контролю та під час розробки нових законів з питань його вдосконалення, а також в практичній діяльності та для підвищення кваліфікації працівників фінансової сфери, економістів, фахівців державного фінансового контролю, викладачів і студентів вищих навчальних закладів.

## SUMMARY

Qualification work consists of 109 pages, 58 entries in the list of literature, 4 Appendices.

STATE FINANCIAL CONTROL, BUDGET CODE, REPRESENTATIVE CONTROL, STATE FUNDS, STATE PROPERTY, STATE AUDIT OFFICE, UKRAINE SERVICE

*Purpose of the study:* to investigate the public-management determinants of the use of budgetary funds and state property in the region (for example, the Zaporozhye region).

*Object of study:* national policy of Ukraine in the field of public financial control.

*Subject of research:* activity of state financial control bodies on the example of the State Audit Office and management of the Eastern Office of the State Audit Office in Zaporizhzhya region.

*Research methods:* systematic, historical, comparative, logical, statistical, analytical methods.

*Hypothesis:* the system of state financial control needs further improvement and optimization by reforming state financial control, adoption of basic legislation in this area, prospects of introduction of new forms of control and necessity of increasing responsibility for the committed violations.

*Conclusions:* Research findings can be used to improve the legal framework for regulating public financial control and to develop new laws to improve it, as well as in practical activities and to improve the skills of financial sector workers, economists, and public financial control professionals, teachers and students of higher education institutions.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	10
1.1. Державний фінансовий контроль – поняття, види та сутність .....	10
1.2. Суб'єкти державного фінансового контролю.....	17
1.3. Роль і місце Державної аудиторської служби України в системі державного фінансового контролю.....	23
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ НА ПРИКЛАДІ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ.....	33
2.1. Аналіз законодавства України у сфері державного фінансового контролю в межах використання коштів і державного майна та проблеми його розвитку.....	33
2.2. Аудит тенденцій фінансових порушень при використанні коштів і державного майна, виявлених Держаудитслужбою за 2017-2019 роки та управлінням Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області та відповідальність за порушення фінансово-бюджетного законодавства.....	54
2.3. Світовий досвід організації державного фінансового контролю: види форм контролю за використанням коштів і державного майна.....	66
РОЗДІЛ 3. ФАКТОРИ ТА РОЗРОБКА НАПРЯМІВ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	75
3.1. Удосконалення законодавства в розрізі проведення адміністративно- територіальної реформи.....	75
3.2. Основні напрями удосконалення фінансово-бюджетного процесу використання коштів і державного майна.....	82
3.3. Перспективи розвитку системи державного фінансового контролю.....	87
ВИСНОВКИ.....	94
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	98
ДОДАТКИ.....	105

## ВСТУП

*Актуальність дослідження.* За роки незалежності в Україні сформовано основні інституційні складові сучасного демократичного суспільства, до яких відноситься і державний фінансовий контроль.

Від стану державних фінансів, ступеня їх прозорості, ефективності використання державної власності значною мірою залежать довіра до держави з боку власних громадян, умови розвитку бізнесу, тощо. Значним фактором впливу на стан державних фінансів є чинна система державного фінансового контролю. Оскільки становлення державного фінансового контролю в Україні відбувалося одночасно із процесом державотворення і переходом до ринкових відносин, то відсутність належної уваги при формуванні системи державного фінансового контролю призвела до виникнення необхідності її вдосконалення.

Уповноваженим від імені держави органом, який повинен був забезпечити проведення державного фінансового контролю у сфері використання коштів і державного майна, стала Державна контрольно-ревізійна служба після прийняття в січні 1993 року Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні". З того часу до вказаного закону неодноразово вносилися зміни, приймалися Укази Президента та постанови Кабінету Міністрів України, якими повноваження державної контрольно-ревізійної служби як розширювалися, так і значно звужувалися.

Указом Президента України від 27.08.2000 № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади.

В 2011 році в ході проведення адміністративної реформи в Україні на підставі Указу Президента України державна контрольно-ревізійна служба була реорганізована в Державну фінансову інспекцію України, яка є правонаступником Головного контрольно-ревізійного управління України і продовжує здійснювати його повноваження та виконувати його функції.

28 жовтня 2015 року на базі Державної фінансової інспекції України постановою Уряду створена Державна аудиторська служба України (далі - Держаудитслужба).

Відповідно до Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43 основними завданнями Держаудитслужби є:

1. забезпечення формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;

2. здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів;

3. надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг.

Основним нормативно-правовим документом яким регулюються повноваження та сфера діяльності Держаудитслужби є Закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (зі змінами та доповненнями).

*Проблемна ситуація:* На даний час в Україні, незважаючи на величезну кількість контролюючих органів, не створено цілісну систему державного фінансового контролю. Відповідно, органи, покликані забезпечити державний фінансовий контроль, продовжують дублювати один одного, по суті, не є самостійними, не пов'язані між собою узгодженою нормативно-правовою базою, а їхні дії недостатньо координовані.

Все це негативно впливає на результативність державного фінансового контролю, основними завданнями якого є попередження та припинення фінансових правопорушень і, відповідно, підвищення ефективності діяльності державного сектора економіки.

Разом з тим, напрацьований Держфінінспекцією та в подальшому й Держаудитслужбою практичний досвід у сфері державного фінансового контролю дозволяє стверджувати про необхідність зміни пріоритетів діяльності

через створення дієвої та чітко структурованої системи державного фінансового контролю, формування методологічних та методичних основ її функціонування, удосконалення форм і методів здійснення контрольних-аналітичних дій, спрямованих на підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Значна кількість порушень, що виявляються сьогодні у сфері використання державних ресурсів, перетворилася у фактор, який спричиняє негативне ставлення громадян до органів влади в цілому.

Зокрема, Державною аудиторською службою України, як уповноваженим урядовим органом у сфері державного фінансового контролю, тільки в 2018 році виявлені майже на 2 тис. підприємствах, установах і організаціях порушення, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів на суму 2,6 млрд. гривень.

Саме цими чинниками пояснюється актуальність обраної теми. Основними першоджерелами дослідження слугували чинна Конституція України, а також законодавчі та інші нормативно-правові акти, що регулюють відносини в фінансово-бюджетній сфері та в системі державного фінансового контролю, зокрема Бюджетний кодекс України, Кодекс України "Про адміністративні правопорушення", Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 №550 "Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою та її територіальними та міжрегіональними органами".

Автором проаналізовано праці як вчених-економістів – Кравченка В.І., Калюги Є.В., Єфименко Т.І., Бутинця Ф.Ф., Білухи М.Т., Басанцова І.В., Сивульського М.І., так і провідних українських фінансистів – Германчука П.К., Мітюкова І.О., Стефанюка І.Б., Рубан Н.І., що поглиблено займаються проблемою державного фінансового контролю та підвищенням його ефективності.

При написанні магістерської роботи автором були використані матеріали ревізій, аудиторських звітів, проведених органами Державної аудиторської служби України, в т.ч. управлінням Східного офісу Державної аудиторської служби України в Запорізькій області, внутрішні розпорядчі документи Державної аудиторської служби України, статистична звітність.

*Об'єктом дослідження* роботи являються національна політика України у сфері державного фінансового контролю.

*Предметом дослідження* є розробка заходів оптимізації системи контролю за використанням коштів та державного майна, на прикладі Запорізької області.

*Метою дослідження* було встановити, яким чином політика державного фінансового контролю впливає на стан фінансово-бюджетної дисципліни, законність та ефективність використання коштів і державного майна.

Для досягнення цієї мети ставилися такі *завдання*:

- проаналізувати поняття види та сутність державного фінансового контролю в Україні;
- розглянути правові засади функціонування в системі державного фінансового контролю органів Державної аудиторської служби України;
- визначити негативні чинники, які стримують підвищення ефективності контролю за використанням коштів і державного майна та впливають на стан фінансово-бюджетної дисципліни;
- вдосконалити існуючі форми і методи контролю, за використанням коштів і державного майна, включаючи розробку і прийняття нових нормативно-правових актів, які регулюють цю сферу діяльності;
- мета та завдання обумовлюють структуру роботи:
- теоретично-методологічні засади функціонування системи державного фінансового контролю;
- сучасний стан та тенденції розвитку системи державного фінансового контролю;



– аналіз світового досвіду роботи системи державного фінансового контролю;

– розробка напрямків удосконалення системи державного фінансового контролю.

*Гіпотеза:* система державного фінансового контролю потребує подальшого вдосконалення та оптимізації шляхом реформування державного фінансового контролю, прийняття базового законодавчого акту в цій сфері, доведені перспективи впровадження нових форм контролю, необхідність підвищення відповідальності за допущені порушення, забезпечення високо кваліфікаційними кадрами.

*Структура роботи:* кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку літератури та додатків.

## РОЗДІЛ 1

### МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

#### **1.1. Державний фінансовий контроль - поняття, види та сутність**

Державний фінансовий контроль не можна розглядати у відриві від функцій та економічної ролі держави, яку вона відіграє на різних етапах розвитку суспільства. Будучи найвищою формою організації людського співжиття, держава створює умови для того, щоб діяльність людей із задоволення своїх життєво важливих потреб здійснювалася згідно зі схваленими суспільством нормами, правилами та звичаями.

Зміцнення держави як суспільного інституту супроводжувалося розвитком численних її функцій, які виражають, що і як держава робить для впорядкування та вдосконалення суспільної, колективної і приватної життєдіяльності людей. Основними серед них були і залишаються політична, соціальна, міжнародна та економічна функції держави. Усі вони тісно взаємопов'язані між собою. Адже без забезпечення цілісності суспільства, формою якого є держава, не можна створити умови для реалізації на всій території країни прав і свобод кожної людини і громадянина, забезпечити суверенітет існування народів конкретної країни в рамках світової спільноти, створити передумови, необхідні для ефективної економічної діяльності суспільства.

Необхідність втручання держави в економіку зумовлена об'єктивними обставинами, і зокрема, потребою створення умов для ефективного функціонування ринкового механізму, усунення негативних наслідків ринкових процесів, захисту національних інтересів на світовому ринку, вирішення проблем, які ринковий механізм вирішити не може або вирішує їх недостатньо. Тому державне регулювання економіки – це важливий об'єктивний складник економічної функції держави, форма державного управління економікою, метою якого є створення умов ефективного функціонування ринку та

вирішення соціально-економічних проблем розвитку національної економіки і всього суспільства загалом. Змістом державного регулювання економіки є сукупність заходів державного впливу на об'єкти і процеси зі спрямування господарської діяльності суб'єктів економіки на реалізацію визначених суспільних цілей [8].

Державне регулювання економіки перетворюється на суспільне благо в тому разі, коли воно забезпечує економічну ефективність і соціальну справедливість. З огляду на це державному регулюванню економіки притаманні такі основні функції: цільова, стимулююча, нормативна, коригуюча, соціальна, безпосереднього управління та контролююча. Остання функція передбачає державний нагляд і контроль за виконанням і дотриманням законів, нормативних актів, економічних, екологічних і соціальних стандартів тощо. [8]. Держава не може стояти осторонь процесу мобілізації фінансових ресурсів підприємницьких структур, не може усунутися від утворення, розподілу, перерозподілу і використання валового внутрішнього продукту та національного багатства.

Метою державного регулювання господарської діяльності є сприяння зростанню секторів і галузей економіки, раціональному використанню засобів і предметів праці і самої праці для отримання найбільшого прибутку, а також надання ними належних суспільних благ за мінімально допустимою вартістю. Завдання виходу з економічної кризи, реалізація стабілізуючих заходів і поетапного переходу до ринкових відносин передбачають відповідну організацію і дисципліну в діях суб'єктів господарювання, а отже, встановлення певних обмежень у господарській діяльності і стеження за їх дотриманням.

Для цього будь-яка форма державного регулювання економіки має у своєму складі контрольні дії, спрямовані на те, щоб гарантувати виконання поставлених завдань. І на етапі планування, і в процесі здійснення регулювання державні органи повинні мати дані про зміну поведінки об'єктів державного регулювання економіки, щоб за потреби своєчасно скоригувати пріоритети

розвитку національної економіки, замінити регулятори, нездатні ефективно впливати на діяльність господарюючих об'єктів, вдосконалити правові норми тощо. По закінченню такої роботи необхідно також мати достовірну інформацію, щоб дати правильну оцінку фактично зробленому і досягнутому, виявити неприпустимі відхилення від мети і пов'язані із цим негативні наслідки, віднайти нові, раніше не відомі можливості і резерви.

Роль такого "інформатора" в системі державного регулювання економіки виконує державний контроль, який залежно від сфери застосування поділяють на адміністративний, технічний, фінансовий та екологічний.

Термін "контроль" тлумачать як порівняння (зіставлення чи протиставлення) кількох тверджень або як протидія чомусь небажаному. Під ним ще розуміють різновид зв'язку, зміст якого виражається в стеженні за перебігом суспільно-господарських процесів для досягнення визначеної мети; ставленням суб'єкта до власної діяльності або до діяльності інших суб'єктів на предмет дотримання певних норм; діями, зміст яких полягає у порівнянні кількох величин, що характеризують норми та ступінь їх досягнення [8].

Визначення поняття фінансового контролю змінювалося з розвитком суспільства. У більшості наукових джерел соціалістичного періоду фінансовий контроль визначається як одна із сфер, ланок, форм, галузей контролю за суспільним виробництвом і розподілом продуктів. У цей період характерним є і ототожнення фінансового контролю з контрольною функцією фінансів. Водночас з огляду на одержавленість власності більшість трактувань фінансового контролю соціалістичної доби пов'язана з державним контролем. Тому про виділення в його окремий підвид і визначення особливостей організації та здійснення державного фінансового контролю в той час не йшлося.

З врахуванням зміни реалій останнього десятиліття, впродовж якого єдина державна власність замінена державною, колективною і приватною, у науковій літературі розглядається також таке визначення: "Державний фінансовий контроль – одна з найважливіших функцій державного управління, що спрямована на розкриття відхилень від прийнятих стандартів законності,

доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами й іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне прийняття відповідних коригувальних і превентивних заходів" [50].

Беручи до уваги зазначене, можна зробити такий висновок: державний фінансовий контроль є невід'ємним і важливим складником державного регулювання економіки, оскільки покликаний забезпечити цей процес достовірною інформацією про використання господарюючими структурами фінансових ресурсів, про ефективність здійсненого регулювання та наявність відхилень від встановлених норм, які перешкоджають формуванню, цільовому та ефективному використанню державних фінансових ресурсів, а також дає змогу вжити необхідні заходи для блокування негативних явищ і профілактики їх на майбутнє. Звідси роль державного фінансового контролю в системі державного регулювання економіки виражається через участь у вирішенні двох проблем: 1) підвищення ефективності державного регулювання економіки; 2) дотримання правил формування і використання фінансових ресурсів, встановлених державою.

Якісний бік державного фінансового контролю виражається через реалізацію ним трьох основних функцій: інформаційної, профілактичної і мобілізуючої.

Інформаційна функція державного фінансового контролю зводиться до того, що інформація, отримана в результаті його здійснення, має стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і вжиття коригувальних заходів, які забезпечать функціонування суб'єкта господарювання відповідно до встановлених державою норм.

Профілактична функція державного фінансового контролю полягає у виявленні умов, що сприяють порушенню норм і стандартів, встановлених законами та нормативно-правовими актами, виникненню безгосподарності, недостач, крадіжок і зловживань, а також у встановленні осіб, винних у фінансових порушеннях, і притягненні їх до відповідальності відповідно до законодавства.

Мобілізуюча функція державного фінансового контролю передбачає усунення суб'єктом господарювання наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, та розробку організаційно-правових заходів з розповсюдження прогресивних методів господарювання і недопущення фінансових порушень на інших об'єктах державного регулювання.

З огляду на зазначене сутність державного фінансового контролю розкривається через його основні складники, які визначають його мету, завдання, суб'єкти і об'єкти, предмет, принципи, форми і методи контролю.

Метою державного фінансового контролю є встановлення правових норм, які визначають порядок використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, забезпечення процесу державного управління і регулювання економіки достовірною інформацією про дотримання суб'єктами господарювання встановлених державою обмежувальних параметрів обігу фінансових ресурсів, оцінка економічної ефективності господарської діяльності, блокування в ній відхилень від прийнятих стандартів, що перешкоджають мобілізації, цільовому та ефективному використанню державних фінансових ресурсів, і попередження таких порушень на майбутнє [8].

Таким чином, державний фінансовий контроль – це особлива управлінська функція держави, реалізація якої передбачає встановлення правових норм, які визначають порядок використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, проведення моніторингу чи інших контрольних дій за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень у частині використання фінансових ресурсів, їх усунення, блокування незаконних фінансових операцій і здійснення заходів щодо компенсації збитків, завданих державі, суб'єктам господарювання та громадянам. Об'єктами державного фінансового контролю є операції з фінансовими ресурсами, які здійснюються суб'єктами господарювання, порядок використання яких визначено законодавством [11].

Державний фінансовий контроль залежно від часу його здійснення та органів, які здійснюють контроль поділяють на різні види, які відображені на Рисунку 1.1.

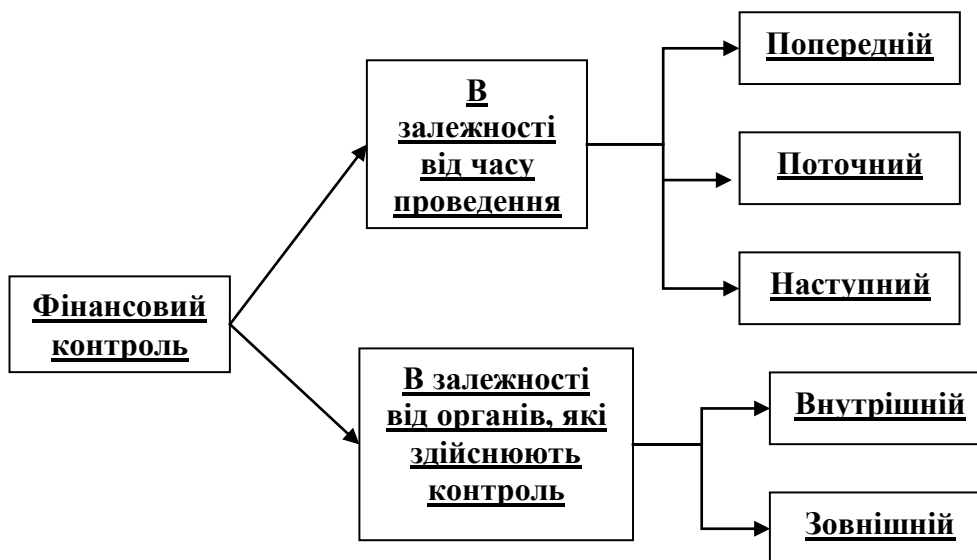


Рис. 1.1 Форми державного фінансового контролю

Попередній - той, що передує ухваленню управлінського рішення (проведення контрольних заходів передує здійсненню операцій з фінансовими ресурсами; цей контроль спрямований передусім на запобігання незаконним і неефективним витратам, втратам фінансових ресурсів, а також на недопущення порушення законодавства в ухваленні управлінського рішення);

Поточний - здійснюється на стадії виконання управлінського рішення (контрольні заходи проводять безпосередньо під час здійснення операції з фінансовими ресурсами, що дає можливість виявляти й оперативно усувати порушення, мінімізуючи тим самим його наслідки);

Наступний - здійснюється після закінчення терміну виконання управлінського рішення (контрольні заходи проводять по закінченні операцій з фінансовими ресурсами з метою встановлення рівня дотримання норм законодавства, а також виявлення прорахунків попереднього та поточного контролю).

Методичні прийоми і способи фінансового контролю поділяються на дві групи: загальнонаукові та специфічні, та наведені а Рисунку 1.2.

Загальнонаукові методичні прийоми і способи фінансового контролю ґрунтуються на використанні аналізу і синтезу, індукції і дедукції, аналогії і моделювання, абстрагування і конкретизації, системного аналізу, функціонально-вартісного аналізу. Специфічні методичні прийоми фінансового контролю - прийоми, вироблені практикою контрольно-ревізійної роботи на основі досягнень економічної науки. Специфічні методичні прийоми і способи фінансового контролю використовують для одержання необхідних доказів у процесі контрольних дій під час проведення ревізій чи тематичних перевірок. Їх класифікують за двома групами: а) методичні прийоми фактичного контролю; б) методичні прийоми документального контролю.

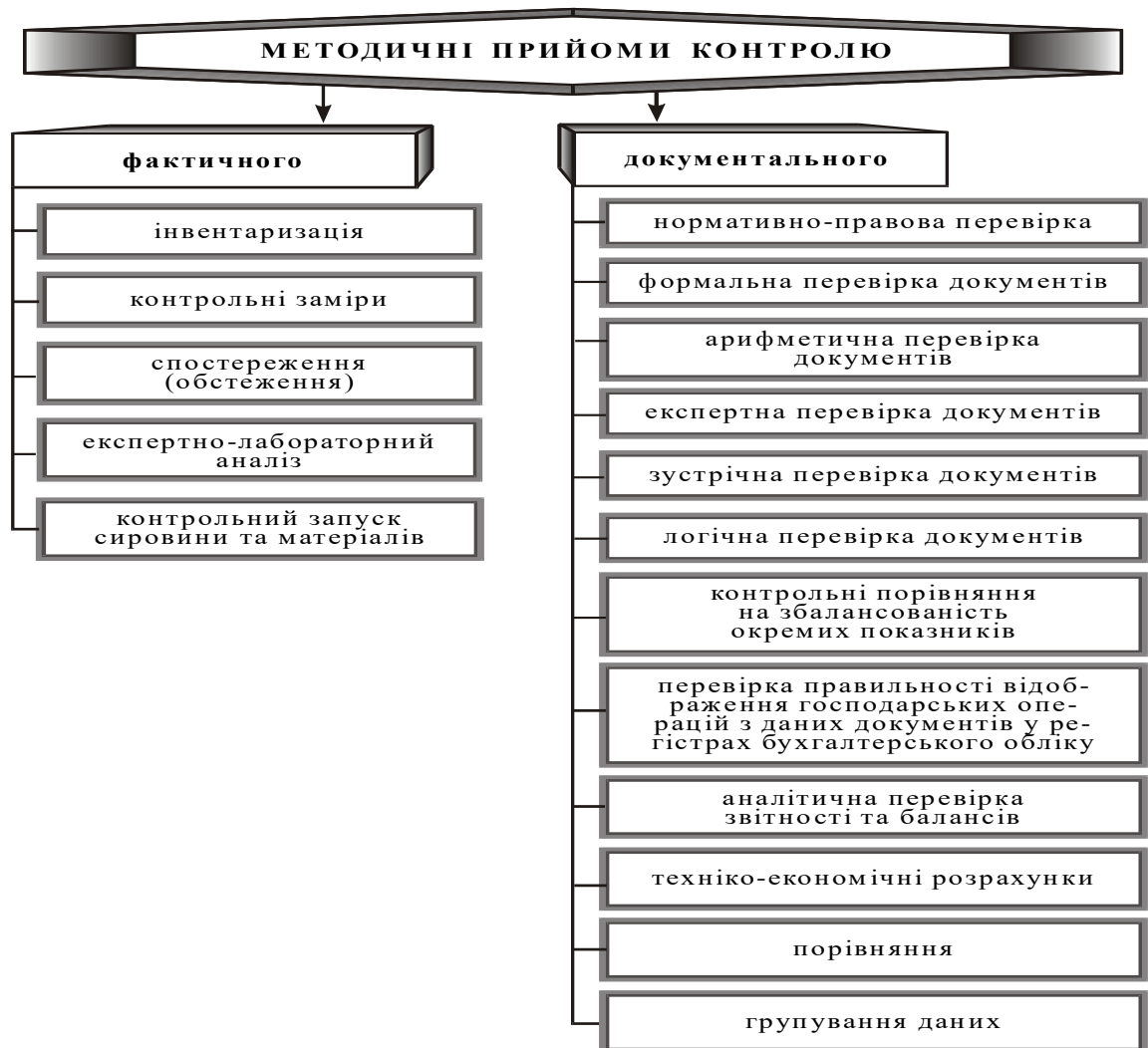


Рис.1.2 Методичні прийоми контролю



Отже можна зробити висновок, що належне функціонування системи державного фінансового контролю має важливе значення для фінансової безпеки України. Зумовлено це тим, що чільне місце серед чинників, які її визначають, посідають бюджетна безпека і боротьба з фінансовими злочинами.

## **1.2. Суб'єкти державного фінансового контролю**

Суб'єктами державного фінансового контролю є юридичні особи, які від імені держави, відповідно до врегульованих правових норм, здійснюють моніторинг та інші форми контролю за діяльністю бюджетної установи та суб'єктів господарювання державного сектору економіки в частині дотримання ними встановлених обмежувальних параметрів щодо обігу фінансових ресурсів [12]. Суб'єктами муніципального фінансового контролю є тимчасові контрольні комісії, рішення про створення та порядок роботи яких ухвалюють органи місцевого самоврядування відповідно до Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні" [20].

Господарський фінансовий контроль здійснюється через утворені керівним органом (керівником) установи чи вищою організацією фінансово-економічні служби в межах визначених органом управління повноважень та/або шляхом залучення аудиторських фірм (аудиторів), які мають право на проведення аудиторської діяльності відповідно до законодавства. Об'єктами господарського фінансового контролю є операції з фінансовими і матеріальними ресурсами та іншими активами, що перебувають в управлінні або повному господарському віданні установи, а також з її зобов'язаннями [11]. Суб'єктами громадського фінансового контролю є об'єднання громадян (наприклад професійні та творчі спілки, громадська організація "Союз Чорнобиль України", тощо). Він здійснюється структурними підрозділами цих об'єднань у формі моніторингу поточної діяльності бюджетної установи та її посадових осіб на предмет відповідності цієї діяльності нормам законодавчих актів і державної фінансової дисципліни. Наприклад, згідно зі ст.21 Закону

України "Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності" профспілки здійснюють громадський контроль за виплатою заробітної плати, дотриманням законодавства про працю та охорону праці тощо.

За ознаками ініціювання та здійснення такого контролю виділяють дві групи суб'єктів державного регулювання економіки: ті, що здійснюють загальний, і ті, що здійснюють спеціалізований державний фінансовий контроль. До суб'єктів контролю першої групи належать ті органи державної влади, які є і ініціаторами, і виконавцями контролю, до того ж не тільки в галузі фінансів. Здійснення специфічних контрольних повноважень ними делегується підпорядкованим їм спеціалізованим структурам. Система суб'єктів державного фінансового контролю наведена на Рисунку 1.3.



Рис.1.3 Система суб'єктів державного фінансового контролю

Наприклад, функції здійснення постійного контролю за використанням коштів державного бюджету парламент України делегував Рахунковій палаті. Уряд і Міністерство фінансів, своєю чергою, делегували функції здійснення поточного контролю за видатками державного та місцевого бюджетів Державній казначейській службі, а наступного - державній фінансовій інспекції. Функції фіскального контролю за діяльністю платників податків главою держави покладено на державну податкову службу.

Передусім до суб'єктів, що здійснюють загальний державний фінансовий контроль, належать Верховна Рада України, Кабінет Міністрів, Національний банк, Міністерство фінансів, Фонд державного майна. У цілому суб'єкти контролю, яким нормативно-правовими актами, ухваленими переважно суб'єктами контролю першої групи, делеговано функції здійснення постійного контролю у галузі фінансів, належать до суб'єктів контролю другої групи. Відмінність цих суб'єктів полягає в тому, що за результатами їхньої роботи управлінські рішення переважно ухвалюють суб'єкти контролю першої групи (тобто органи представницької та виконавчої влади).

Важливе місце у системі державного фінансового контролю посідає Міністерство фінансів України, яке є центральним спеціалізованим органом виконавчої влади з управління фінансами. Міністерство фінансів не лише розробляє фінансову політику держави, а й безпосередньо контролює її здійснення. Для реалізації цих завдань його наділено різноманітними функціями, серед яких - організаційна, аналітична, нормотворча, координаційна, контрольна, експертна, інформаційна, правозастосовна та функція прогнозування. Контрольна функція Міністерства фінансів щодо бюджетної установи впливає з того, що згідно з положенням про Міністерство фінансів України, одним з основних завдань міністерства визначено забезпечення ефективного використання бюджетних коштів і здійснення в межах своєї компетенції державного фінансового контролю.

Відповідно до поставлених цим документом завдань Міністерство фінансів: здійснює в межах своїх повноважень контроль за цільовим

використанням коштів державного та місцевих бюджетів, бере участь у здійсненні контролю за дотриманням інтересів держави в управлінні державними корпоративними правами відповідно до законодавства; проводить у міністерствах, інших центральних і місцевих органах виконавчої влади, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, в установах банків та інших фінансово-кредитних установах усіх форм власності перевірки фінансово-бухгалтерських документів, звітів, планів, кошторисів та інших документів щодо зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів, а також отримує пояснення, довідки та відомості з питань, що виникають під час перевірки; проводить в установленому порядку перевірку щодо операцій з дорогоцінними металами та дорогоцінним камінням.

До основних суб'єктів державного фінансового контролю у бюджетній установі належить також Державна казначейська служба України. Одним із завдань Державної казначейської служби визначено здійснення контролю в процесі виконання державного бюджету і місцевих бюджетів, за відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням [25].

Головною інституцією з контролю за збереженням у бюджетній установі та суб'єктах господарювання державного сектору економіки матеріальних цінностей і раціональним використанням ними фінансових ресурсів є Державна аудиторська служба України. Повноваження органів цієї служби на здійснення фінансового контролю у бюджетних установах та суб'єктах господарювання державного сектору економіки випливають зі статті 2 Закону "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", де визначено, що її головним завданням є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та

інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи), виконанням місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому[19].

Органи державної податкової служби здійснюють в госпрозрахункових підприємствах і бюджетних установах контроль за додержанням законодавства щодо обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів. Контроль за дотриманням митного законодавства забезпечує Державна митна служба України, органи якої, зокрема, перевіряють правильність декларування товарів, що перетинають митний кордон України, нарахування, повноту і своєчасність внесення з них податків (податку на додану вартість, акцизного збору і мита) та інших платежів, дотримання встановленого порядку переміщення через митний кордон України валютних цінностей.

Дотичні до державного фінансового контролю і Фонд державного майна України, і Національна комісія з цінних паперів і фондового ринку. У частині здійснення державного фінансового контролю за діяльністю бюджетної установи та підприємств державного сектору економіки завданнями Фонду державного майна є нагляд за додержанням законодавства під час оренди та відчуження державного майна. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку здійснює контроль за випуском та обігом цінних паперів, за винятком приватизаційних, і діяльністю Національної депозитарної системи.

В міністерствах та відомствах Контрольно-ревізійні підрозділи функціонують на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 №1001 "Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які

належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади".

Головним завданням є планування, організація та проведення внутрішніх аудитів, документування їх результатів, готування аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, а також проведення моніторингу врахування рекомендацій, подання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аудиторських звітів і рекомендацій для прийняття ним відповідних управлінських рішень [10].

Безперечне право здійснювати державний фінансовий контроль у бюджетній установі має і Рахункова палата, яка як конституційний орган парламентського контролю, проводить ревізії та перевірки за витрачанням коштів державного бюджету України і державних позабюджетних фондів в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форми власності. До її функцій віднесено також здійснення контролю за законністю та своєчасністю руху бюджетних коштів в уповноважених банках і кредитних установах України.

Державна служба фінансового моніторингу, яка здійснює обов'язковий фінансовий контроль за всіма фінансовими операціями, визначеними законом як сумнівні, її основним завданням є визначення, збирання, оброблення та аналіз інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, інші фінансові операції або інформації, що може бути пов'язана з підозрою у легалізації (відмиванні) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванні тероризму.

Підрозділи державних цільових і позабюджетних фондів також мають право на здійснення державного фінансового контролю. Наприклад, Пенсійний фонд України, що є позабюджетним державним фондом, має право на проведення за установленим порядком на підприємствах, в установах та організаціях незалежно від форми власності планових і позапланових перевірок

фінансово-бухгалтерських документів, планів, кошторисів та інших документів щодо правильності обчислення та сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів до Пенсійного фонду, а також використання його коштів.

### **1.3. Роль і місце державної аудиторської служби України в системі державного фінансового контролю**

На контрольно-ревізійне управління Міністерства фінансів УРСР (скорочено КРУ) до 1992 року покладалися завдання: "перевірки дотримання законів про бюджетні права Рад депутатів трудящих міністерствами і відомствами УРСР, а також місцевими органами; контроль за дотриманням фінансової дисципліни підприємствами, установами й організаціями за правильним та економним витрачанням ними бюджетних і власних коштів; контроль за виконанням державного бюджету міністерствами і центральними органами УРСР та іншими бюджетними установами, а також господарськими організаціями і підприємствами та перевірки виконання ними зобов'язань перед бюджетом; перевірка роботи фінансових органів з виконання державного бюджету, а також роботи органів державного страхування, державних трудових ощадних кас, банків довгострокових вкладень та їхніх установ; перевірка дотримання установами Держбанку СРСР, розташованими на території Української РСР, правил виконання державного бюджету СРСР" [8].

Відповідно до цих завдань КРУ Міністерства фінансів України було наділено правом перевіряти будь-яке підприємство (в т.ч. банк), установу, організацію з метою контролю за дотриманням фінансової дисципліни, правильним та економним витрачанням бюджетних і власних коштів, виконанням зобов'язань перед бюджетом. Тобто не було обмежень щодо вибору контрольно-ревізійними підрозділами КРУ суб'єктів господарювання для контролю. Вони могли перевіряти і формування доходів бюджетів (своєчасність і повноту сплати податків), і їх видаткову частину.

Проте з 1993 року і до початку 2006 року згідно зі статтею 2 Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" головним завданням державної контрольно-ревізійної служби було здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів і державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених вад і порушень і запобігання їм у подальшому [19].

Таким чином, можливості державної контрольно-ревізійної служби щодо проведення ревізій і перевірок суб'єктів господарювання, які не отримували бюджетних коштів або коштів державних валютних фондів, було суттєво обмежено. В подальшому Указ Президента України від 23.07.1998 №817/98 "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності" трохи відновив повноваження органів державної контрольно-ревізійної служби: стало можливим перевіряти суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від використання бюджетних коштів ще за умов отримання ними позик і кредитів, гарантованих коштами бюджетів, коштів позабюджетних фондів, а також на прохання керівництва самого суб'єкта підприємницької діяльності [23]. Ревізії та перевірки за іншими дорученнями органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки і податкової служби органи державної контрольно-ревізійної служби могли проводити тільки на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності.

І тільки з початку 2006 року органи державної контрольно-ревізійної служби з прийняттям Закону України від 15.12.2005 за № 3202 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна" [21], суттєво відновили свої повноваження, а саме в частині розширення переліку підконтрольних установ - набули права



ревізувати та проводити державний фінансовий аудит в підприємствах, установах і організаціях, які використовують державне (комунальне) майно.

В 2011 році в ході проведення адміністративної реформи в Україні на підставі Указу Президента України державна контрольно-ревізійна служба була реорганізована в Державну фінансову інспекцію України, яка є правонаступником Головного контрольно-ревізійного управління України і продовжує здійснювати його повноваження та виконувати його функції.

28 жовтня 2015 року на базі Державної фінансової інспекції України постановою Уряду створена Державна аудиторська служба України.

Державний фінансовий контроль реалізується Державною аудиторською службою України через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування. Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

Перевірка державних закупівель полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться Державною аудиторською службою України на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті. Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.

І нарешті постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 затверджено Положення про Державну аудиторську службу України, згідно

якого Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Держаудитслужба відповідно до покладених на неї завдань:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Кабінетові Міністрів України;

2) здійснює контроль у:

міністерствах, інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах, суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи);

суб'єктах господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні;

3) реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

державного фінансового аудиту;

перевірки державних закупівель;

інспектування (ревізії);

моніторингу закупівель;

4) здійснює контроль за:

цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;

досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів;

цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії;

достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорта бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);

відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом, затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;

дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

дотриманням законодавства про державні закупівлі;

веденням бухгалтерського обліку, а також складенням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;

станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах;

усуненням виявлених недоліків і порушень;

5) проводить оцінку управління бюджетними коштами, досягнення їх економії, стану фінансової і господарської діяльності, ефективності і результативності в діяльності підконтрольних установ;

б) проводить оцінку достовірності фінансової звітності підконтрольних установ;

7) сприяє забезпеченню законного та ефективного використання державних і комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб'єктами господарювання державного сектору економіки, визначеними в установленому порядку;

8) вживає в межах повноважень, передбачених законом, заходів до усунення виявлених недоліків та запобігання їм надалі, а саме:

проводить аналіз стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, виявляє причини та умови, що призвели до недоліків і порушень, готує рекомендації та пропозиції щодо їх усунення і запобігання їм надалі;

подає зазначені рекомендації та пропозиції Кабінету Міністрів України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, іншим державним органам, органам місцевого самоврядування та керівникам підконтрольних установ;

здійснює контроль за станом врахування і впровадження поданих рекомендацій та пропозицій;

9) вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме:

вимагає від керівників та інших осіб підприємств, установ та організацій, що контролюються, усунення виявлених порушень законодавства; здійснює контроль за виконанням таких вимог;

звертається до суду в інтересах держави у разі незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає адміністративні стягнення на осіб, винних у порушенні законодавства;

передає в установленому порядку правоохоронним органам матеріали за результатами державного фінансового контролю у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь;

10) забезпечує участь представників Держаудитслужби в ревізійних комісіях господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу;

11) здійснює розгляд листів, заяв і скарг про факти порушення законодавства з фінансових питань та бюджетного законодавства, вживає згідно із законодавством відповідних заходів для їх усунення;

12) подає щомісяця Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України і Мінфіну звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

13) здійснює управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Держаудитслужби;

14) інформує громадськість про свою діяльність та стан реалізації державної політики у визначеній сфері;

15) здійснює розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Держаудитслужби, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління;

16) здійснює міжнародне співробітництво з питань, що належать до компетенції Держаудитслужби;

17) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Міжрегіональні територіальні органи Держаудитслужби виконують покладені завдання та функції в межах своїх повноважень на відповідній території, крім функцій, зазначених в пунктах 10, 12, 13, 16 [26].

Держаудитслужба відповідно до покладених на неї завдань: узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів

Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Кабінетові Міністрів України

Здійснює контроль у: міністерствах, інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах, суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи); суб'єктах господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.

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

кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності; виконанням функцій з управління об'єктами державної власності; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах; усуненням виявлених недоліків і порушень; реалізацією інвестиційних проектів, та інше.

Місце Державної аудиторської служби в загальній системі державного фінансового контролю зображено на Рисунку 1.4.



Рис.1.4 Місце Держаудитслужби України в системі державного фінансового контролю

Структура Державної аудиторської служби:

– Апарат Держаудитслужби;

## 5 Офісів:

Північний офіс Держаудитслужби, включає в себе 4 управління в областях:

- Управління Північного офісу Держаудитслужби у Вінницькій області;
- Управління Північного офісу Держаудитслужби в Житомирській області;
- Управління Північного офісу Держаудитслужби в Черкаській області;
- Управління Північного офісу Держаудитслужби в Чернігівській області;

Північно-Східний офіс Держаудитслужби, включає в себе 3 управління в областях:

- Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Луганській області;
- Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Полтавській області;
- Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Сумській області;

Східний офіс Держаудитслужби, включає в себе 3 управління в областях:

- Управління Східного офісу Держаудитслужби в Донецькій області;
- Управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області;
- Управління Східного офісу Держаудитслужби в Кіровоградській області;

Західний офіс Держаудитслужби, включає в себе 7 управлінь в областях:

- Управління Західного офісу Держаудитслужби у Волинській області;
- Управління Західного офісу Держаудитслужби в Закарпатській області;
- Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області;
- Управління Західного офісу Держаудитслужби в Рівненській області;
- Управління Західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області;
- Управління Західного офісу Держаудитслужби в Хмельницькій області;
- Управління Західного офісу Держаудитслужби в Чернівецькій області;

Південний офіс Держаудитслужби, включає в себе 2 управління в областях:

- Управління Південного офісу Держаудитслужби в Миколаївській області;
- Управління Південного офісу Держаудитслужби в Херсонській області.



## РОЗДІЛ 2

# ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ НА ПРИКЛАДІ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

### **2.1. Аналіз законодавства України у сфері державного фінансового контролю в межах використання коштів і державного майна та проблеми його розвитку**

Відповідно до основного Закону України – Конституції статтею 95 визначено загальні засади формування бюджетної системи України, побудовані на справедливому і неупередженому розподілі суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Виключно закон про державний бюджет України визначає будь-які видатки держави на загально суспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків [13]. Таким чином, Конституція обмежує фінансові ресурси, якими може оперувати Уряд протягом бюджетного періоду для забезпечення державної політики. На виконання завдань та положень Конституції України був розроблений і 08 липня 2010 року прийнятий Бюджетний кодекс України. Кодекс встановив верховенство бюджетного законодавства, оскільки всі нормативно-правові акти мають застосовуватися у частині, що не суперечить йому та закону про державний бюджет України [6].

Новий Бюджетний кодекс орієнтується та спирається на два важливі законодавчі акти - Конституцію України та Закон України "Про місцеве самоврядування", в яких передбачено поступове ослаблення чималої фіскальної влади, зосередженої на обласному та районному рівнях, та створення міцних бюджетів на рівні міст, сіл і селищ, здатних ухвалювати власні видаткові рішення та фінансувати їх переважно з власних джерел доходів. Водночас у законодавстві не було детального механізму практичної реалізації спільної

програми фіскальної децентралізації. Оскільки легше децентралізувати видатки, ніж джерела доходів, місцеві бюджети для збалансування у багатьох країнах спираються на трансферти з бюджетів вищого рівня.

Отже, бюджетне законодавство України побудоване за принципами, визначеними у статтях 8, 95 та 143 Конституції України, що полягають у верховенстві закону та незалежності окремих ланок бюджетної системи країни, що будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами [13]. Той же Бюджетний кодекс (ст.113) наділив органи державної фінансової інспекції України у сфері дотримання бюджетного законодавства рядом повноважень, серед яких здійснення контролю за: цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита); цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; порядком веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету.

Поряд з цим, основним документом, який регламентує діяльність Державної аудиторської служби України за витрачанням коштів і державного майна являється Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" (зі змінами), прийнятий ще 26.01.1993 за №2939-ХІІ. Так, за Законом, головним завданням Державної аудиторської служби України є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і

у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи), виконанням місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Відповідно до частини 2 статті 2 Закону Державний фінансовий контроль (ДФК) забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі (у формі планової чи позапланової виїзної ревізії, фінансового аудиту). Порядок проведення органами Держаудитслужби державного фінансового аудиту та інспектування встановлюється Кабінетом Міністрів України. При цьому, Закон не виключає можливості конкретизації у відповідних актах Кабінету Міністрів України форм державного фінансового аудиту [19].

Відповідно до статті 11 Закону Держаудитслужба проводить планові та позапланові виїзні ревізії. Планові виїзні ревізії можуть проводитися лише у підконтрольних ДФК установах. Згідно з частиною 1 статті 2 Закону до підконтрольних установ належать:

- 1) у всіх випадках: міністерства, інші органи виконавчої влади, державні фонди, бюджетні установи, суб'єкти господарювання державного сектору економіки.

- 2) за умови отримання на момент ревізії (або отримання в періоді, який ревізується) коштів з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використання на момент ревізії (використання у періоді, який ревізується) державного чи комунального майна - інші підприємства всіх форм власності.

Відповідно до пункту 2 статті 22 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у

статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [9].

Відповідно до пункту 1 статті 141 Господарського кодексу України до державного майна у сфері господарювання належать цілісні майнові комплекси державних підприємств або їх структурних підрозділів, нерухоме майно, інше окреме індивідуально визначене майно державних підприємств, акції (частки, паї) держави у майні суб'єктів господарювання різних форм власності, а також майно, закріплене за державними установами і організаціями з метою здійснення необхідної господарської діяльності, та майно, передане в безоплатне користування самоврядним установам і організаціям або в оренду для використання його у господарській діяльності [9].

Майно підприємства, відповідно до статті 66 Господарського кодексу України, становлять виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самотійному балансі підприємства. Джерелами формування майна підприємства є: грошові та матеріальні внески засновників; доходи, одержані від реалізації продукції, послуг, інших видів господарської діяльності; доходи від цінних паперів; кредити банків та інших кредиторів; капітальні вкладення і дотації з бюджетів; майно, придбане в інших суб'єктів господарювання, організацій та громадян у встановленому законодавством порядку; інші джерела, не заборонені законодавством України.

Плановою, за Законом, є ревізія підконтрольної установи, яка передбачена у плані роботи органу ДФК, і проводиться за сукупними показниками її фінансово-господарської діяльності за письмовим рішенням керівника органу ДФК (Голови, заступників Голови, начальників офісів, управлінь) одночасно з іншими контролюючими органами не частіше одного разу на календарний рік за умови, що установі не пізніше як за 10 календарних днів до проведення ревізії надіслано письмове повідомлення із зазначенням терміну її початку та закінчення (стаття 11). Таким чином, планові ревізії можуть бути або комплексними, або за окремими питаннями фінансово-

господарської діяльності підконтрольних установ, але не частіше ніж один раз протягом календарного року (з 1 січня по 31 грудня відповідного року).

Під письмовим рішенням керівника органу ДФК слід розуміти направлення на проведення ревізії, підписане таким керівником. Видання до таких направлень додатково наказів (як рішень керівника) на проведення ревізій чинне законодавство не передбачає. Держаудитслужба не вправі розпочинати планові ревізії не направивши підконтрольній установі повідомлення про таку ревізію за 10 календарних днів до її початку, із зазначенням дати її початку та закінчення.

Процедура планування органами ДФК та організації проведення планових ревізій одночасно з іншими контролюючими органами регламентована Порядком координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 27.10.2010 № 1234 [37]. Відповідно до частин 10, 12 статті 11 Закону тривалість планової ревізії може становити до 30 робочих днів, з можливістю продовження за рішенням суду ще до 15 робочих днів.

Позапланова виїзна ревізія - це ревізія, яка не передбачена в плані роботи органу ДФК і проводиться на об'єкті контролю не частіше одного разу на квартал за наявності обставин для її проведення, передбачених частиною 5 статті 11 Закону на підставі рішення суду. Позапланова виїзна ревізія може проводитися як за ініціативи органів Держаудитслужби, та і за ініціативи інших уповноважених державних органів. З поданням до суду для отримання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії за наявності обставин, визначених пунктами 2, 3, 4, 6 частини 5 статті 11 Закону, звертаються органи ДФК.

У разі надходження доручення щодо проведення позапланових виїзних ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів державної податкової служби, Міністерства внутрішніх справ України та Служби безпеки України, в яких містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких

віднесено законом до компетенції органів ДКРС (пункт 5 частини 5 статті 11 Закону) за отриманням дозволу до суду звертаються також органиДФК.

Якщо ревізія має здійснюватися для забезпечення проведення прокурорської перевірки або розслідування кримінальної справи, отримання дозволу суду забезпечує прокурор або слідчий того органу, у провадженні якого знаходиться кримінальна справа. Оскільки законодавцем виключено частину 1 статті 14 Закону, та враховуючи положення пункту 1 статті 10 Закону, в рішеннях суду мають чітко вказуватися питання, які необхідно дослідити при ревізії, а також заходи, які необхідно вчинити під час її здійснення (проведення зустрічних звірок, інші). Позапланові виїзні ревізії у непідконтрольних органам Держаудислужби суб'єктів господарської діяльності проводяться за рішенням суду на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи.

Позапланові виїзні ревізії проводяться за рішенням суду в термін до 15 робочих днів, з можливістю продовження теж за рішенням суду до 5 робочих днів.

Обмеження у підставах проведення планових та позапланових виїзних ревізій, визначених Законом, не поширюються на ревізії, що проводяться на звернення підконтрольної установи (крім скарг про порушення законодавства посадовими особами органу Держаудитслужби під час проведення планової чи позапланової виїзної ревізії, в яких міститься вимога про повне або часткове скасування результатів відповідної ревізії (пункт 2 частини 5 статті 11 Закону), або ревізії, що проводяться після порушення кримінальної справи проти посадових осіб підконтрольних установ, що ревізується відповідно до кримінально-процесуального законодавства. Порушення кримінальної справи за фактом (не стосовно посадових осіб) вчинення злочину у підконтрольних установах не є підставою для незастосування вищезазначених обмежень.

Чинним Законом (стаття 10) надано достатньо повноважень органамДФК для вжиття заходів впливу до об'єктів контролю під час проведення ревізій та за їх результатами. Це, зокрема, право:

– призупиняти, за рішенням суду, видаткові операції за рахунками у банках та інших фінансових установах у разі, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно провести ревізію, перешкоджає працівнику державної аудиторської служби виконувати свої обов'язки (пункт 2 статті 10);

– вимагати від керівників підконтрольних установ, що ревізуються, проведення інвентаризацій основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, у разі відмови у проведенні таких інвентаризацій - звертатися до суду щодо спонукання до проведення таких інвентаризацій, а до ухвалення відповідного рішення судом - у присутності понятих та представників зазначених підприємств, установ і організацій, щодо яких проводиться ревізія, опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви на термін не більше 24 годин з моменту такого опечатування, зазначеного в протоколі (пункт 4 статті 10);

– вилучати, при проведенні ревізій, у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про зловживання, а на підставі рішення суду - вилучати до закінчення ревізії оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів із складенням опису, який скріплюється підписами представника органу державної аудиторської служби та керівника відповідного підприємства, відповідної установи, організації, та залишенням копій таких документів таким підприємствам, установам, організаціям (пункт 4 статті 10);

– пред'являти керівникам та іншим службовим особам підконтрольних установ, що ревізуються, вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання державної власності та фінансів, вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені ревізіями приховані і занижені валютні та інші платежі, ставити перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування, якщо отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням чинного законодавства (пункт 7 статті 10);

– у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, одержані підконтрольними установами, за незаконними угодами, без встановлених законом підстав та з порушенням чинного законодавства (пункт 8 статті 10);

– накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб підконтрольних установ, адміністративні стягнення (пункт 9 статті 10);

– звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів (пункт 10 статті 10) [19].

В першу чергу на виконання Закону Кабінетом Міністрів України постановою від 20.04.2006 №550 був затверджений "Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою України та її територіальними та міжрегіональними органами", в який було внесено декілька змін (далі – Порядок №550). Слід зазначити, що такий порядок на рівні Уряду був затверджений вперше, так як до цього існували тільки відомчі інструкції Головного контрольно-ревізійного управління, що не раз давало можливість невродливим керівникам прикриватися цією прогалиною в законодавстві. Порядок №550 дав визначення такому новому поняттю в діяльності служби, як інспектування, а також окреслив поняття такі як: акт ревізії; винні особи; зустрічна звірка; об'єкт контролю; орган державної контрольно-ревізійної служби; планова та позапланова виїзна ревізія; посадові особи служби; правоохоронні органи [33].

Порядок №550 детальніше визначив основні стадії організації контрольно-ревізійного процесу, серед яких: організація і проведення ревізії; особливості проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу; оформлення результатів ревізії; реалізація результатів ревізії. Порядок №550 чітко визначив процедури складання, погодження та підписання акту ревізії; продовження та призупинення ревізії; розгляду заперечень на акти ревізій. Тобто однозначно було врегульовано саме можливі спірні стосунки з



керівниками підконтрольних установ. Іншими словами, Порядок №550 детально визначив дії кожного державного фінансового інспектора та державного аудитора починаючи від стадії підготовки до ревізії, і закінчуючи реалізацією її матеріалів.

Також, важливим направляючим і координуючим інструментом при здійсненні державного фінансового аудиту, як нової функції контролю, що раніше не було притаманно органам державної контрольно-ревізійної служби, стало прийняття Урядом протягом останніх років ще ряду ключових постанов:

– від 10.08.2004 №1017 "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм " [30];

– від 21.12.2004 №1777 "Про затвердження Порядку проведення органами Держфінінспекції аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ" [31];

– від 15.03.2006 №361 "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту" [32];

– від 12.05.2007 №698 "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів" [35];

– від 20.05.2009 №506 "Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій"[36].

Так, наприклад, Держаудитслужбою лише за 2018 рік проведено фінансові аудити 382 суб'єктів господарювання, за результатами яких непродуктивні витрати підприємств склали 3781148,9 тис.грн, а упущенні вигоди (неотримані доходи) - 3755489,34 тис.гривень.

Також, за 2018 рік Держаудитслужбою проведено 73 державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів, за результатами яких встановлено факти неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових

операцій, що призвели до упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат на суму 1251610,53 тис.грн, втрати фінансових та матеріальних ресурсів в сумі 28437,87 тис.грн, відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій на суму 7933,2 тис. грн, упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій на суму 16134,99 тис. грн та усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на суму 4996,5 тис. грн. З метою забезпечення ефективності використання земельних ресурсів, комунального майна, вдосконалення системи управління бюджетними коштами місцевим органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування надано 787 пропозиції, з яких враховано 419 або 53,24%.

За 2018 рік Держаудитслужба за власною ініціативою здійснено 97 аудиторських дослідження обласних бюджетних програм. За результатами проведених аудитів ефективності виконання обласних програм встановлено неефективне використання бюджетних коштів на загальну суму 207725,98 тис.грн та виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на суму 1416,38 тис. грн. Крім того, Держаудитслужбою в 2018 році на 212 об'єктах контролю проводився державний фінансовий аудит окремих господарських операцій, за результатами якого виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на суму 89645,67 тис. грн та усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на суму 105,82 тис. гривень.

Крім того, практика здійснення контролю за діяльністю підприємств державного сектору економіки дозволила підготувати ДФК України низку пропозицій щодо законодавчого вдосконалення механізму управління та контролю за державними активами, які майже всі були враховані в прийнятому Законі України від 21.09.2006 №185-V "Про управління об'єктами державної власності". Зокрема, законодавчо врегульовано питання призначення Кабінетом

Міністрів України позапланових ревізій і перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектора економіки (за окремими дорученнями); делегування представників Держаудитслужби до складу ревізійних комісій господарських організацій, у статутному фонді яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків [22].

За цим законом Держфінінспекція та в подальшому Держаудитслужба віднесена до органів, що здійснюють контроль за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності; ще раз підтверджено право на проведення державного фінансового аудиту підприємств державного сектора економіки. Зрештою були врегульовані питання щодо погодження органами управління участі об'єктів державної власності у спільній діяльності, передачі державного майна до статутних фондів інших господарюючих суб'єктів та його відчуження.

Також, у постанові Кабінету Міністрів України від 17.03.2011 №255 "Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядниками бюджетних коштів" механізм усунення порушень, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів, став більш ефективним. Так, порядком передбачені: зменшення асигнувань (а не призначень) розпорядникам бюджетних коштів у разі вчинення ними порушень бюджетного законодавства [38]. Постановою Кабінету Міністрів України від 26.07.2006 №1028 затверджений "Порядок опечатування Державною аудиторською службою, її територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів", яким визначені дії працівників у разі відмови керівників об'єктів контролю проводити інвентаризації товарно-матеріальних цінностей на їх вимогу [34].

Спільним наказом Головкиру України та правоохоронних органів від 19.10.2006 №346/1025/685/53 затверджено "Порядок взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби (в змінах Держаудитслужбою), органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України". Тим самим врегульовано механізм інформування правоохоронних органів про результати контрольних заходів, проведених як за власною ініціативою, так і за їх

зверненням; механізм зворотного інформування; розгляду правоохоронними органами ревізійних матеріалів; визначено компетенцію ревізорів при оцінці виявлених порушень та статус і компетенцію спеціалістів, що залучаються правоохоронними органами до перевірок, які проводяться останніми [43].

Так, за 2018 рік органами Держаудитслужби до правоохоронних органів за їх зверненням у звітному періоді передано 80 аудиторських звітів. Своєю чергою правоохоронними органами у січні – грудні 2018 року за матеріалами проведених таких заходів розпочато 22 досудових розслідування. У 2018 році за порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності (за статтями 164-2, 166-6, 164-12 та 164-14 КУпАП) загалом притягнуто понад 4,4 тис. посадових осіб на загальну суму адміністративних штрафів близько 1,2 млн гривень.

До дисциплінарної відповідальності в звітному періоді притягнуто 569 посадових осіб, з яких 68 - звільнено із займаних посад, до матеріальної відповідальності - 339 осіб.

Тож на сьогоднішній день практично по всіх напрямках державного фінансового контролю, який здійснюється Держаудитслужбою, існують відповідні порядки, прийняті Кабінетом Міністрів України. Вказане дало змогу суттєво врегулювати свої взаємовідносини Держаудитслужби і з підконтрольними установами, так як постанови Кабінету міністрів обов'язкові для виконання не тільки суб'єктами, а й об'єктами державного фінансового контролю. Тобто обидві сторони мають діяти в рамках повноважень і обмежень, визначених відповідними порядками.

Проте, незважаючи на досягнення і прорахунки держави в частині визначення ряду суб'єктів державного фінансового контролю та спроби поєднати їх в єдиній системі, вжитими протягом років незалежності України заходами не вдалося створити міцну, ефективно функціонуючу систему державного фінансового контролю. Свідченням цього є наявність у фінансовій системі держави ряду суттєвих проблем.

Ставлячи за мету привласнення максимально високих прибутків, ряд підприємців досягають її у заборонений спосіб: ухиленням від сплати податків; заняттям забороненими видами діяльності; незаконним вивезенням капіталів за кордон; привласненням активів і позбавленням інвесторів прав на доходи; незаконною легалізацією доходів і створенням фіктивних фірм; монопольним завищенням цін на товари та фальсифікацією торгових марок; розкраданням державної власності; нецільовим використанням бюджетних коштів і коштів, одержаних під гарантії Уряду, тощо. Не краща ситуація з використанням державних фінансів і в бюджетній сфері. Тут має місце багато фінансових порушень, пов'язаних з витрачанням коштів, недотриманням законодавства під час розрахунків з оплати праці, за матеріальні цінності та послуги, наданням в оренду державного і комунального майна за заниженими цінами та незабезпеченням його збереження.

Не вдалося подолати практику нецільового і неефективного використання значної частини коштів бюджетів усіх рівнів, державних позабюджетних фондів, майна державної та комунальної форми власності. У кожній третій з перевірених установ і організацій виявлено порушення норм закупівлі товарів (робіт і послуг) за державні кошти. За наявності заборгованості із заробітної плати значні суми спрямовуються на преміювання працівників, виплату заробітної плати авансом, за невідпрацьований час, на введення понадштатних посад.

Внаслідок прийняття недосконалих нормативно-правових актів, відсутності нормативів, що регулюють планування видатків і використання бюджетних коштів, а також послаблення контролю з боку керівників мають місце непоодинокі факти безпідставної закупівлі матеріальних цінностей в обсягах, які перевищують поточні потреби, що призводить до їх зіпсуття, крадіжки і розбазарювання. Допускається відволікання коштів місцевих бюджетів для надання безвідсоткових позичок суб'єктам господарювання. Масовим є порушення вимог Кабінету Міністрів України щодо обмеження використання коштів на проведення капітального та поточного ремонту нежитлових приміщень, придбання автомобілів, утримання засобів мобільного

зв'язку та інші непершочергові витрати. Незважаючи на запроваджені заборони, частина розрахунків проводиться в негрошовій формі. Існують великі обсяги дебіторської і кредиторської заборгованості.

Тому особливістю сучасного етапу розвитку системи державного фінансового контролю, яка дала можливість його виокремити, є спрямованість зусиль державних органів на завершення процесу становлення цієї системи, що вимагає єдиного законодавчого визначення понять "державний фінансовий контроль", його об'єктів і суб'єктів, організації взаємодії між контролюючими органами, єдиного правового визначення методів здійснення фінансового контролю, створення правових засад щодо обмеження кількості суб'єктів контролю [8]. Напрями оптимізації і удосконалення державного фінансового контролю на 2001-2020 рр. в основному визначено:

- Посланням ще Президента України Л.Д. Кучми до Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України "Про основні напрями бюджетної політики на 2002 рік";

- Планом дій Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення системи фінансового контролю України від 14.11.2001;

- Указом Президента України від 25.12.2001 № 1251/2001 "Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері" [24].

В контексті зазначених рішень Кабінет Міністрів України у лютому 2003 року зобов'язав Міністерство фінансів, Державне казначейство, ГоловКРУ і ряд інших контролюючих органів розробити проект "Стратегії реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади, на 2003-2004 роки". В подальшому такі документи були розроблені та прийняті. Зокрема, Кабінет міністрів України розпорядженням від 24.05.2005 №158-р схвалив Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, метою якої є системне вдосконалення діяльності органів державного сектору, підвищення культури державного управління. До органів державного сектору відповідно до Концепції [39], яка продовжує діяти

на сьогоднішній день, віднесено: міністерства, інші центральні та місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші розпорядники бюджетних коштів; державні і комунальні підприємства, установи та організації; акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більш як 50 відсотків акцій (часток, паїв) належать державі або суб'єктам комунальної власності; державні цільові фонди; інші підприємства, установи та організації, які отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії чи міжнародну технічну допомогу, використовують кошти, що залишаються у їх розпорядженні у разі надання їм податкових пільг, державне чи комунальне майно (далі - державні ресурси) - лише під час провадження ними діяльності з використання державних ресурсів.

Також, зазначимо що розпорядженням КМУ від 10.05.2018 року № 310-р було схвалено Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року.

Як зазначено у Концепції до 2020 року, на сьогодні розбудова дієвої та ефективної системи фінансового контролю в державному секторі, яка базувалася б на основоположних принципах та кращих практиках ЄС, є вкрай важливим кроком у процесі впровадження реформи управління державними фінансами. Тому доцільно зосередити увагу на вирішенні ряду проблемних питань, які стримують або мають негативний вплив на розвиток системи фінансового контролю в країні. Зокрема, першочергово необхідно провести моніторинг реальної можливості забезпечення здійснення ефективного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів на центральному, регіональному і місцевому рівні відповідними державними органами, що здійснюють такий контроль (далі - органи контролю), та ідентифікувати проблеми законодавчого і організаційно-управлінського характеру у зазначеній сфері.

У загальному вигляді ключовими компонентами фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль, який здійснюють органи Держаудитслужби,

уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль), державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України (парламентський контроль), та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі.

Така побудова та класифікація вітчизняної системи фінансового контролю забезпечить створення надійної платформи для її ефективного розвитку, зокрема розвитку правового поля, унормування понятійного апарату, уніфікацію чітких і прозорих правил діяльності органів контролю, удосконалення механізму співпраці та обміну інформацією між ними, ідентифікацію статусу і місії кожного з них, а також сприятиме максимальному наближенню до міжнародних стандартів та кращої практики ЄС. Адже основною метою їх діяльності є забезпечення здійснення ефективного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів.

Розвиток органів Держаудитслужби та Рахункової палати, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади, проте наділені подібними повноваженнями в окремих сферах контролю за станом управління та використання державних (місцевих) ресурсів, на сьогодні є важливим та одним із пріоритетних завдань країни в умовах євроінтеграції. Тому значної уваги потребують питання налагодження плідної та конструктивної співпраці між ними, зокрема щодо планування та проведення контрольних заходів, модернізації їх методологічного та нормативно-правового забезпечення, підвищення довіри громадян до результатів їх контрольних заходів тощо. В Україні наявність схожих повноважень в органів, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади у різних сферах контролю, вважається негативною практикою. Тоді як у провідних країнах світу, де ефективно функціонує система фінансового контролю, зокрема Королівстві Нідерланди, Сполучених Штатах Америки, наявність подібних або практично однакових повноважень в органів фінансового контролю, які здійснюють контроль від імені різних гілок



влади, за умови мінімізації дублювання в практичній діяльності контрольних заходів, розглядається як система стримувань та противаг, що забезпечує принцип прозорості і результативності контролю, а також є стимулом для ефективної взаємодії таких органів [40].

Важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань та звузити коло потенційних проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів державного сектору, є державний внутрішній фінансовий контроль. Ефективний державний внутрішній фінансовий контроль сприяє державному управлінню при зміні середовища, потреб та пріоритетів суспільства і держави. Тому з метою вдосконалення державного управління, впровадження нових технологічних досягнень з урахуванням програмних змін необхідно постійно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність з потребами сьогодення.

У Концепції розглянуті питання організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного сектору шляхом: визначення понятійної бази державного внутрішнього фінансового контролю; проведення аналізу системи державного внутрішнього фінансового контролю; визначення основних завдань з реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю; визначення стратегічних напрямів та основних етапів розвитку державного внутрішнього фінансового контролю; визначення очікуваних результатів від реалізації її положень.

Україна починаючи з 2005 року перебуває у процесі впровадження системи державного внутрішнього фінансового контролю. З 2017 року формування політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю здійснює Мінфін. Для досягнення цілей, визначених у частині третій статті 26 Бюджетного кодексу України, та забезпечення відповідності процедур і механізму внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів міжнародним стандартам і кращим практикам ЄС та створення цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю у

розумінні міжнародної практики на даний час здійснюються відповідні заходи. Водночас прогрес на сьогодні недостатній.

Практика свідчить, що така ситуація склалася через неналежну практичну реалізацію принципів управлінської відповідальності та підзвітності, а керівники різних рівнів не повною мірою усвідомлюють свою відповідальність щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та не розуміють сутності державного внутрішнього фінансового контролю. Іншою проблемою є незабезпечення окремими підрозділами проведення внутрішнього аудиту в тих установах, де він хоча б створений, ефективного виконання своїх функцій як інструменту з налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю, спрямованої на запобігання порушенням бюджетного законодавства (що засвідчують також зростаючі щороку обсяги фінансових порушень, виявлених за результатами діяльності органів Держаудитслужби та Рахункової палати).

Одночасно з розбудовою державного внутрішнього фінансового контролю у країні проводиться ряд інших реформ в усіх сферах. Особливої уваги заслуговує питання реформування системи управління державними фінансами, зокрема таких її складових частин і компонентів, як міжбюджетні відносини та фіскальна децентралізація, підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики (застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) та забезпечення ефективного виконання бюджету, позаяк їх розвиток та реалізація може супроводжуватися імовірністю виникнення об'єктивних та суб'єктивних ризиків:

по-перше, фіскальна децентралізація передбачає передачу органам місцевого самоврядування значних повноважень і фіскальних інструментів для нарощування ресурсної бази бюджетів територіальних громад. Водночас цей процес через об'єктивні та суб'єктивні причини супроводжується підвищеним ризиком імовірних помилок, порушень і зловживань у фінансовій сфері та відповідно масштабними втратами бюджетних ресурсів, непрозорістю і неефективністю управління місцевими ресурсами;

по-друге, формальний підхід під час планування бюджетів за програмно-цільовим методом, недотримання загальної бюджетної дисципліни, допущення імовірних помилок, порушень і зловживань під час виконання бюджетів потребує зміни фокусу фінансового контролю. Адже відтепер ефективність і результативність використання бюджетних коштів повинні досліджуватися з позиції виміру соціально-економічних наслідків від діяльності розпорядника бюджетних коштів та його управлінських рішень, зокрема рівня досягнення поставлених перед ним цілей, ефективності виконання завдань у відповідній сфері, досягнення соціальних орієнтирів, очікуваних результатів тощо.

Вирішення зазначених та інших проблемних питань, що можуть поставати у процесі впровадження реформ у країні та запобігання ризикам імовірних порушень і зловживань, вимагають від Уряду ефективного реагування та невідворотних змін у підходах до функціонування системи державного фінансового контролю шляхом подальшого розвитку Держаудитслужби, реформування системи державного фінансового контролю та його інструментів, зокрема модернізації та розвитку державного фінансового аудиту, його видів і форм; удосконалення інспектування шляхом спрямування його на забезпечення реальної боротьби з проявами фінансового шахрайства; розвитку моніторингу та перевірки публічних закупівель. Оскільки успішне проведення реформи системи державного фінансового контролю прямо пов'язано з ефективністю роботи органів Держаудитслужби.

Адже на сучасному етапі розвитку фінансового контролю в країні саме Держаудитслужба по суті є дієвим інструментом Уряду, що має основу для забезпечення здійснення якісного контролю за законністю та ефективністю (результативністю, ефективністю та економністю) управління і використання державних (місцевих) ресурсів та діяльності відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання.

Важливими аспектами подальшого розвитку Держаудитслужби та реформування системи державного фінансового контролю є розв'язання таких основних проблем:

недосконалість нормативно-правового, фінансового, інформаційного та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю;

брак законодавчої бази та методології для проведення органами Держаудитслужби різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, IT-аудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) ЄС, аудиту інвестиційних проєктів, аудиту державних (регіональних) цільових програм тощо через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Держаудитслужби; недосконалість методології запроваджених видів аудиту (виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності суб'єктів господарювання), її невідповідність сучасним міжнародним стандартам у зазначеній сфері, низька спроможність залучення міжнародної технічної допомоги;

недостатній рівень переорієнтування інспектування на значні фінансові порушення та проведення ревізій винятково на основі ризиків через розпорошеність зусиль на проведення більшою мірою дріб'язкових заходів за зверненням правоохоронних органів;

відсутність співпраці з європейськими органами протидії фінансово-економічним правопорушенням (зокрема, Комісією ЄС з питань боротьби з шахрайством (OLAF));

недостатній рівень розуміння органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання сутності аудиту, який проводиться органами Держаудитслужби, що не сприяє якісній взаємодії між ними та формуванню партнерських відносин;

обмеженість заходів впливу органів Держаудитслужби на несумлінних керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та порушників фінансової дисципліни, бюджетного законодавства, невиконання ними законних вимог органів Держаудитслужби;

низька спроможність розпорядників бюджетних коштів до впровадження та розвитку внутрішнього контролю через недостатній рівень усвідомлення

сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

обмеженість доступу до інформаційних ресурсів (бази даних, реєстри, автоматизовані системи), зокрема через відсутність в окремих випадках або недосконалість механізму обміну інформацією між відповідними державними органами, брак ефективної взаємодії органів контролю між собою;

необхідність докорінної зміни системи навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів, упровадження у вітчизняну практику міжнародних підходів постійного професійного розвитку, збільшення ресурсів на зазначені цілі, активне залучення міжнародних донорських організацій;

потреба у підвищенні рівня інформованості суспільства про напрями та результати діяльності органів Держаудитслужби, зокрема фокусування на висвітленні інформації про конкретну користь для людей - платників податків.

Комплексне розв'язання окреслених проблем можливе за умови вжиття на державному рівні заходів, спрямованих на реформування та підвищення ефективності державного фінансового контролю.

Необхідність реформування системи державного фінансового контролю загалом та розвиток Держаудитслужби зокрема узгоджується з такими стратегічними документами, як: середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 квітня 2017 р. № 275; Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142 (Офіційний вісник України, 2017 р., № 23, ст. 659); Стратегія сталого розвитку "Україна - 2020", схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5. [40].

Для того, щоб охопити фінансовим контролем усі важливі для суспільства сфери і не допустити при цьому дублювання функцій та паралелізму в роботі суб'єктів контролю необхідно передусім закріпити і визначити в законі всі види об'єктів контролю з подальшим їх поділом на групи, що піддаються державному,

муниципальному, господарському чи громадському контролю. Лише тоді держава зможе уникнути ситуації, коли в одних сегментах економіки державного фінансового контролю забагато, а в інших - взагалі не має [54].

Тобто, можна зробити висновок, що потрібні базові закони "Про фінансовий контроль", "Про державний внутрішній фінансовий контроль". Їх прийняття буде оптимальним варіантом розв'язання проблем, пов'язаних зі створенням цілісної системи державного фінансового контролю в Україні. Таке рішення дасть можливість у відносно короткі терміни розробити єдині засади державної політики у сфері державного фінансового контролю та Держфінінспекція зможе остаточно утвердити свій статус, роль та місце в системі державного фінансового контролю України.

## **2.2. Аудит тенденцій фінансових порушень при використанні коштів і державного майна, виявлених Держаудитслужбою за 2017-2019 роки та управлінням Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області та відповідальність за порушення фінансово-бюджетного законодавства**

Діяльність Держаудитслужби протягом 2017-2019 років була спрямована на забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі.

Відповідно до завдань, визначених законодавчими актами, доручень Президенту України та Уряду, Держаудитслужба здійснювала державний контроль за використанням коштів, станом збереження і використання державного та комунального майна у сфері освіти, охорони здоров'я, матеріального виробництва, послуг, агропромислового комплексу, оборони, інших галузях народного господарства. За останні три роки Держаудитслужбою проведено близько 12 тис. ревізій і перевірок, в тому числі комісійних, якими охоплено діяльність біля 15 тис. підприємств, установ і організацій. Результативність контрольних заходів, наведена на Рисунку 2.1.

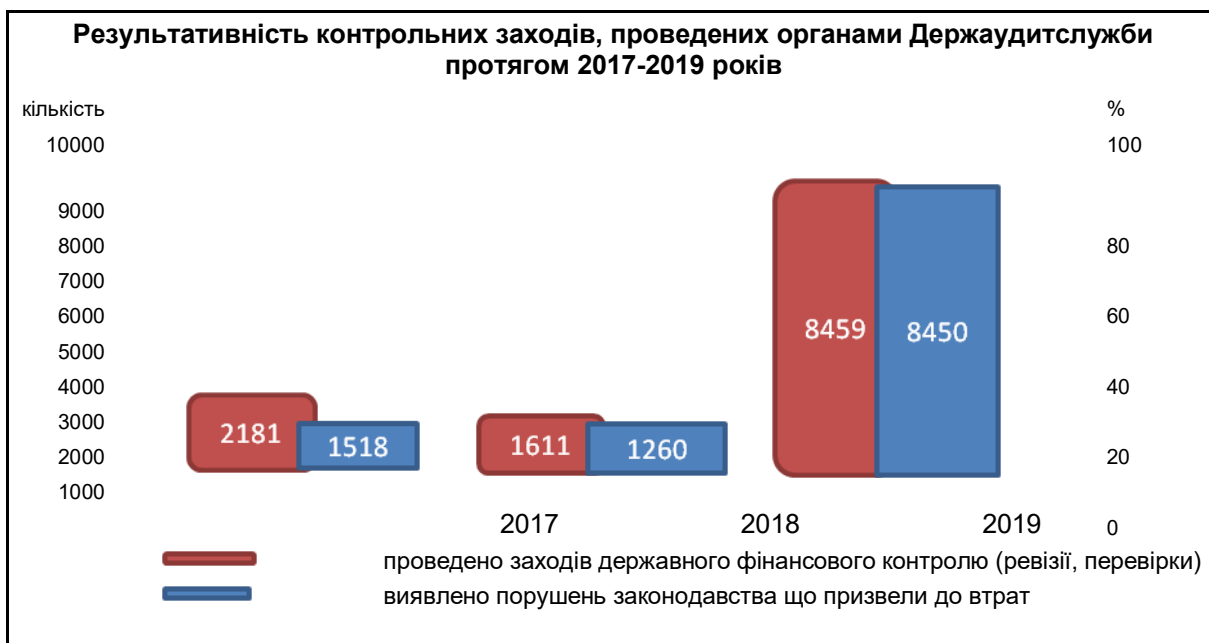


Рис.2.1 Результативність контрольних заходів, проведених органами Держаудитслужби протягом 2017-2019 років

Проведені Держаудитслужбою контрольні заходи засвідчили факти незаконного і нецільового використання державних ресурсів. Такі порушення фінансово-господарської діяльності виявлено на більше ніж половині з перевірених об'єктів контролю. Найбільш поширеними серед них були незаконне і не за цільовим призначенням витрачання бюджетних коштів, завищення вартості будівельних та ремонтних робіт. Численними залишилися випадки безоплатного надання у користування або за заниженими цінами природних і матеріальних ресурсів, реалізації товарів і послуг за заниженими цінами, а також зниження розмірів орендної плати. Виявлено непоодинокі випадки незаконної передачі державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності, а також недостач, безпідставного не оприбуткування та списання коштів і матеріальних цінностей та найбільш питому вагу в 2019 році склали порушення виявлені в сфері закупівель (в зв'язку з прийняттям ланки законодавчих актів про моніторинг державних закупівель).

Загалом Держаудитслужбою за 2017-2019 роки виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на суму близько 6,143 млрд.грн. При цьому, якщо в 2017 році таких порушень

встановлено на суму 2,281 млрд.грн, в 2018 році їх виявлено у сумі 2,250 млрд.грн. Але, в 2019 році (протягом 10 місяців) такі порушення знизились та склали 1,612 млрд.гривень. Найбільш поширеними серед порушень, що призвели до втрат, із року в рік залишаються незаконні витрати ресурсів, обсяг яких суттєво не змінився протягом 2017- 2019 років. Також зазначимо, що протягом періоду 2017 – 2019 роки було усунуто порушень (повернуто до бюджету) коштів у сумі 2,377 млрд. гривень.

Аналогічно, в 2017-2019 роках спостерігається стійка тенденція до зростання обсягу недоотриманих бюджетом, бюджетними установами та підприємствами фінансових ресурсів. Такі порушення стали можливими, перш за все, внаслідок неправомірних дій окремих керівників, укладання збиткових контрактів, реалізації товарів, робіт і послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів. Динаміка виявлених незаконних, нецільових витрат та недостач фінансових ресурсів і матеріальних цінностей, а також недоотримання фінансових ресурсів, виявлених Держаудитслужбою в 2017-2019 роках.

Слід зазначити, що підприємствам, установам і організаціям Запорізької області, також притаманні більшість загальнодержавних тенденцій щодо обсягів порушень при використанні коштів і державного майна.

Окремо автор цієї роботи вважає за доцільне зупинитися на показниках роботи управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області за 2017-2019 роки.

Загальні дані про результати роботи управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області у Додатку А.

За даними звітності про результати роботи з перевірених протягом 2017 року 61 об'єкту різних форм власності незаконні, нецільові витрати, а також недостачі коштів і матеріальних цінностей виявлено на 54 підприємствах, в установах та організаціях на загальну суму майже 30,1 млн грн, у тому числі бюджетних ресурсів - 24,0 млн грн, з яких 7,7 млн грн (32,1 %) - кошти державного бюджету.



Крім того, виявлено недоотримані бюджетами всіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами всіх форм власності фінансові ресурси на загальну суму майже 169,3 млн грн, у тому числі бюджетами - майже на 3,2 млн гривень.

За даними звітності про результати роботи з перевірених протягом 2018 року 43 об'єктів різних форм власності незаконні, нецільові витрати, а також недостачі коштів і матеріальних цінностей виявлено на 36 підприємствах, в установах та організаціях на загальну суму майже 42,4 млн грн, у тому числі бюджетних ресурсів - близько 33,1 млн грн, з яких майже 19,6 млн грн (59,2 %) - кошти державного бюджету.

Крім того, виявлено недоотримані бюджетами всіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами всіх форм власності фінансові ресурси на загальну суму майже 1,2 млн грн, у тому числі бюджетами – близько на 1,2 млн гривень.

З перевірених протягом 9 місяців 2019 року 46 об'єктів різних форм власності незаконні, нецільові витрати, а також недостачі коштів і матеріальних цінностей виявлено на 43 підприємствах, в установі і організації на загальну суму більш як 37,7 млн грн, в тому числі бюджетних ресурсів – на понад 35,0 млн грн, з яких майже 2,6 млн грн (7,4%) - кошти державного бюджету. Крім того, виявлено недоотримані бюджетами всіх рівнів, бюджетними установами і організаціями, підприємствами всіх форм власності фінансові ресурси на загальну суму майже 18,5 млн грн, в тому числі бюджетами - близько 9,5 млн гривень.

Серед порушень фінансово-бюджетної дисципліни найбільш поширеними є: порушення законодавства з оплати праці, штатної дисципліни; безпідставна виплата компенсацій, субсидій; безпідставне покриття витрат фізичних осіб та покриття за рахунок коштів загального фонду кошторису видатків спеціального фонду; незаконна ліквідація (знищення, розбирання) майна; незаконне списання коштів та матеріальних цінностей; зайва оплата за виконані роботи,

надані послуги внаслідок завищення їх вартості чи обсягів; недоотримання фінансових ресурсів.

З метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни до правоохоронних органів у 2017 році передано 46 ревізійних матеріалів.

За порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто 75 посадових осіб. Загальна сума накладених адміністративних стягнень склала 59,7 тис. грн, з урахуванням попередніх періодів фактично сплачено 60,0 тис. гривень.

За результатами проведених контрольних заходів застосовано фінансові санкції до порушників фінансово-бюджетної дисципліни: в 4 випадках призупинено бюджетних асигнувань, в 47 - зупинено операції з бюджетними коштами та 13 розпорядникам зменшено бюджетні призначення/асигнування на суму понад 2,6 млн гривень.

До дисциплінарної та матеріальної відповідальності в звітному періоді притягнуто 31 посадову особу, з яких 2 - звільнено із займаних посад.

За результатами ревізій, якими виявлені порушення чинного законодавства, прийнято 69 постанов, рішень та наказів.

У межах прав і наданих державою повноважень Управлінням вжито відповідні заходи, в результаті яких у 2018 році забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач на суму понад 27,6 млн грн та додаткове надходження фінансових ресурсів до бюджетів, бюджетних установ, організацій і підприємств на загальну суму майже 34,7 млн гривень.

З метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни до правоохоронних органів у 2018 році передано 27 ревізійних матеріалів.

За порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто 77 посадових осіб. Загальна сума накладених адміністративних стягнень склала 72,5 тис. грн, з урахуванням попередніх періодів фактично сплачено 48,2 тис. гривень.

За результатами проведених контрольних заходів застосовано фінансові санкції до порушників фінансово-бюджетної дисципліни: в 35 випадках зупинено операції з бюджетними коштами та 3 розпорядникам зменшено бюджетні призначення/асигнування на суму 191,4 тис. гривень.

До дисциплінарної та матеріальної відповідальності в звітному періоді притягнуто 4 посадові особи.

За результатами ревізій, якими виявлені порушення чинного законодавства, прийнято 38 постанов, рішень та наказів.

З метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни до правоохоронних органів в січні – вересні 2019 року передано 16 ревізійних матеріалів.

За порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто 47 посадових осіб. Загальна сума накладених адміністративних стягнень склала 48,0 тис. грн з урахуванням попередніх періодів фактично сплачено майже 24,2 тис. гривень.

За результатами проведених заходів державного фінансового контролю застосовано фінансові санкції до порушників фінансово-бюджетної дисципліни: в 1 випадку призупинено бюджетних асигнувань та в 6 – зупинено операції з бюджетними коштами. 64 До дисциплінарної та матеріальної відповідальності в звітному періоді притягнуто 1 посадову особу.

За результатами ревізій, якими виявлені порушення чинного законодавства, прийнято 4 постанови, рішення та накази.

Таким чином можна зробити висновок, що наведені вище статистичні дані діяльності Держаудитслужби в цілому, і управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області зокрема, свідчать про наступне:

- факти порушень фінансово-бюджетної дисципліни продовжують носити масовий характер;

- останніми роками спостерігається стійка тенденція до зростання обсягів порушень при використанні коштів і державного майна, особливо на рівні суб'єктів державного сектору економіки;

– запобігти зростанню обсягів порушень у використанні коштів і державного майна може застосування нових форм державного фінансового контролю, спрямованих на їх попередження і профілактику.

Важливу роль у підвищенні ефективності, законності та цільового використання коштів та державного майна є відповідальність учасників бюджетного процесу, суб'єктів господарювання державного сектору економіки за вчинені ними фінансово-бюджетні правопорушення.

Відповідно до частини 2 статті 95 Конституції будь-які видатки держави на загально суспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків визначаються виключно законом про державний бюджет [13].

Відповідно до пункту 8 статті 7 Бюджетного кодексу України затверджено принцип цільового використання бюджетних коштів - бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями [6].

Крім передачі матеріалів ревізій до правоохоронних органів та направлення керівникам підконтрольних установ листів з вимогами щодо усунення порушень, працівники Держаудитслужби за порушення законодавства з фінансових та бюджетних питань мають право застосовувати до юридичних осіб фінансові санкції та накладати на фізичних осіб адміністративні стягнення.

Щодо фінансових санкцій потрібно пам'ятати і розуміти, що: фінансові санкції є засобом покарання за бюджетне правопорушення юридичної особи і стимулом для забезпечення усунення його наслідків; в окремих випадках за одне і те саме бюджетне правопорушення може бути застосовано одночасно кілька фінансових санкцій; передача ревізійних матеріалів на розгляд до правоохоронних органів не є перешкодою для застосування до порушника бюджетного законодавства – юридичної особи фінансових санкцій; за одним актом ревізії, яким задокументовано порушення з питань складання і виконання бюджетів різних рівнів, може бути прийнято кілька рішень щодо застосування фінансових санкцій (за кожним бюджетом окремо); фінансові санкції не блокують здійснення видатків за захищеними статтями бюджету; за

недосягнення з першого разу ефекту "виховання" фінансову санкцію вже через короткий час (тиждень–два) можна знову застосувати до порушника бюджетного законодавства – юридичної особи, керівники якої ухиляються від усунення наслідків порушень; факти незастосування за бюджетні правопорушення фінансових санкцій правоохоронні органи можуть розцінити як корупційні дії.

У цьому зв'язку потрібно звернути увагу на Рисунок 2.2, яка розкриває види фінансових санкцій та об'єкти їх застосування.

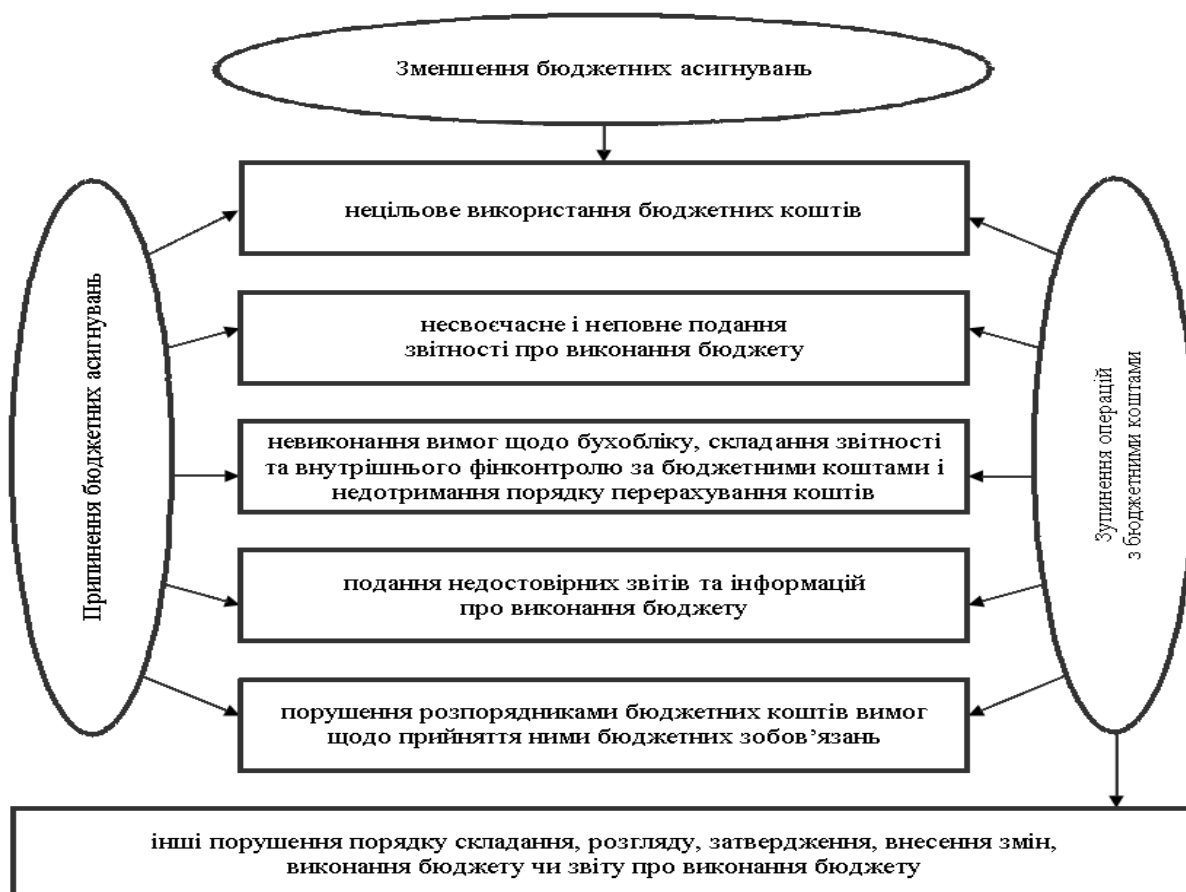


Рис. 2.2 Види фінансових санкцій та об'єкти їх застосування, визначені Бюджетним кодексом України

Як бачимо, за деякі бюджетні правопорушення можна застосовувати одночасно кілька фінансових санкцій. Передусім це стосується нецільового використання бюджетних коштів, за яке може бути застосовано від однієї до трьох фінансових санкцій – "призупинення бюджетних асигнувань", "зменшення бюджетних асигнувань" та/або "зупинення операцій з бюджетними коштами". Потрібно зазначити, що "зупинення операцій з бюджетними коштами" є найбільш універсальною фінансовою санкцією, бо вона може бути

застосована за будь-яке бюджетне правопорушення. Водночас застосування санкції "зменшення бюджетних асигнувань" передбачено лише за одне бюджетне правопорушення - за нецільове використання бюджетних коштів.

Механізм призупинення бюджетних асигнувань за бюджетні правопорушення, які визначені ст. 117 Бюджетного Кодексу України, застосовується до 11 видів правопорушень. Проте, треба наголосити, що нецільове використання бюджетних коштів - це:

- витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, установленим законом про Державний бюджет України, рішенням про місцевий бюджет;

- витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів;

- витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів).

Застосування цієї фінансової санкції регламентовано наказом Міністерства фінансів від 15.05.2002 № 319, яким затверджено Порядок призупинення бюджетних асигнувань. Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами може бути застосована майже за будь-яке бюджетне правопорушення, а порядок її застосування виписано в постанові Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 №21.

Фінансову санкцію "зменшення бюджетних асигнувань" встановлено пунктом 4 частини першої статті 117 Бюджетного кодексу України, де зазначено, що зменшення бюджетних асигнувань - застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені п.24 (стосовно розпорядників бюджетних коштів), пунктами 29 та 38 частини першої статті 116 цього Кодексу, а саме: нецільове використання бюджетних коштів; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх

перевищенням всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України; здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України. Механізм застосування цієї фінансової санкції врегульований постановою Уряду від 17.03.2011 №255. За цієї умови в органів державної контрольно-ревізійної служби є змога звертатися щодо зменшення бюджетних асигнувань до головних розпорядників, які можуть зазначену санкцію застосувати до розпорядників бюджетних коштів.

Якщо ж є необхідність зменшити асигнування головному розпоряднику бюджетних коштів, керівник уповноваженого органу має звернутися до Кабінету Міністрів України (Ради міністрів АР Крим, місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради), який подає до Верховної Ради України (відповідної ради) у встановленому порядку пропозиції про увідповіднення бюджетних призначень державного (місцевого) бюджету. Щоправда, потрібно пам'ятати, що звернення до Уряду про зменшення бюджетних асигнувань головним розпорядникам коштів державного бюджету органамиДФК здійснюється відповідно до ст. 23 Бюджетного кодексу через міністра фінансів України.

Це важливо, бо практика показує, що у застосуванні фінансових санкцій існує цілий "букет" вад, які унеможливають і прийняття рішень про застосування фінансових санкцій, і стягнення до бюджету використаних не за цільовим призначенням бюджетних коштів і притягнення винних осіб до адміністративної відповідальності [8].

Найбільш поширеними серед них є: неправильне визначення суті й обсягу порушення; неповне документування порушення або відсутність додатків, на які є покликання в акті ревізії чи протоколі про бюджетне правопорушення; відсутність пояснення винних осіб або запису в акті чи протоколі про відмову їх надати; подання звернення щодо застосування фінансових санкцій до невідповідного органу або внесення його за підписом неуповноваженої на це особи; відсутність висновку на подане до акту ревізії чи протоколу про

бюджетне правопорушення зауваження. На керівників та інших службових осіб об'єктів контролю, діями чи бездіяльністю яких було спричинено фінансове чи бюджетне правопорушення, накладаються у порядку, встановленому законодавством, адміністративні штрафи.

Проте, набутий досвід, підвищення кваліфікації фахівців Держаудитслужби, удосконалення методології проведення контрольних заходів сприяли активізації роботи щодо запровадження принципу невідворотності відповідальності за допущені порушення. Завдяки цьому кількість застосованих органами Держаудитслужби фінансових санкцій з року в рік зростає.

Так, наприклад лише за результатами проведених у 2018 року органами Держаудитслужби подано 937 висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій. У цілому ж минулого року за результатами заходів державного фінансового контролю у 92 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 680 – зупинено операції з бюджетними коштами та 57 розпорядникам зменшено бюджетні призначення/асигнування на суму 11,8 млн гривень.

Про результати ревізій, якими виявлено порушення законодавства, інформуються органи управління об'єкта контролю задля належного реагування. Минулого року органами Держаудитслужби направлено майже 1,7 тис. інформацій про результати заходів державного фінансового контролю, за результатами розгляду яких прийнято 1,2 тис. управлінських рішень.

Результати контрольних заходів висвітлено у понад 13,6 тис. матеріалах, опублікованих у центральних та місцевих засобах масової інформації, виступах по телебаченню, у Інтернет-мережі, по радіомовленню тощо.

В тому числі управлінням Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області з метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни до правоохоронних органів у 2018 році передано 27 ревізійних матеріалів.

За порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто 77 посадових осіб. Загальна сума накладених



адміністративних стягнень склала 72,5 тис. грн, з урахуванням попередніх періодів фактично сплачено 48,2 тис. гривень.

За результатами проведених контрольних заходів застосовано фінансові санкції до порушників фінансово-бюджетної дисципліни: в 35 випадках зупинено операції з бюджетними коштами та 3 розпорядникам зменшено бюджетні призначення/асигнування на суму 191,4 тис. гривень.

До дисциплінарної та матеріальної відповідальності в звітному періоді притягнуто 4 посадові особи.

За результатами ревізій, якими виявлені порушення чинного законодавства, прийнято 38 постанов, рішень та наказів.

Так, органи Державної аудиторської служби України мають право складати протоколи за статтями Кодексу України про адміністративні правопорушення (надалі – КУпАП): 164-2 "Порушення законодавства з фінансових питань", 164-12 "Порушення бюджетного законодавства", 164-14 "Порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти" і 166-6 "Порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця", 163-12 "Порушення умов видачі векселів" [18]. Види адміністративних правопорушень, а також розміри адміністративних штрафів чітко визначено зазначеними статтями.

Так, лише у 2018 році за порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності (за статтями 164-2, 166-6, 164-12 та 164-14 КУпАП) загалом притягнуто понад 4,4 тис. посадових осіб на загальну суму адміністративних штрафів близько 1,2 млн гривень.

До дисциплінарної відповідальності в звітному періоді притягнуто 569 посадових осіб, з яких 68 - звільнено із займаних посад, до матеріальної відповідальності - 339 осіб.

Задля спонукання об'єктів контролю до виконання вимог щодо відшкодування виявлених втрат фінансових та матеріальних ресурсів, органами Держаудитслужби пред'явлено до суду в інтересах держави 38 позовів на суму

близько 8,4 млн грн. Крім того, ініційовано 374 цивільних позови перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом.

Таким чином, на сьогоднішній день Держаудитслужба наділена достатніми повноваженнями для застосування до порушників фінансово-бюджетної дисципліни заходів впливу, однак і це не дає можливості в повній мірі відшкодувати заподіяні державі збитки. Бо остаточне рішення у випадку заподіяння значної шкоди державі все ж таки залишається за якістю проведених слідчими органами дій у випадку порушення кримінальної справи та прийняттям рішення судовими органами. Останні не завжди залишаються на стороні державних інтересів.

### **2.3. Світовий досвід організації державного фінансового контролю: види форм контролю за використанням коштів і державного майна**

У ряді країн світу державному фінансовому контролю належить провідне місце серед систем фінансового контролю, що зумовлюється роллю держави в процесах ринкової трансформації. З переходом до ринкових відносин суть контролю з боку держави змінюється, однак він зберігається як функція управління, яка дає можливість збирати, нагромаджувати, аналізувати інформацію про виконання прийнятих рішень, відхилення від заданих параметрів роботи суб'єктів регулювання, сприяє утриманню господарських суб'єктів в певних рамках діяльності, притягненню до відповідальності осіб, які ігнорують установлені правила поведінки при вирішенні господарських і управлінських завдань [8].

Загальний державний фінансовий контроль підприємницької діяльності у провідних зарубіжних країнах є першорядною функцією міністерства фінансів (Німеччина, Канада, Японія, Швеція, Польща, Угорщина та інші). Міністерства фінансів під назвою державних казначейств функціонують у США,

Великобританії, а як міністерство економіки, фінансів і промисловості – у Франції.

Щодо організації спеціалізованого державного фінансового контролю, то у світі простежуються дві його провідні моделі, що обумовлені особливостями побудови правових систем зарубіжних країн. В країнах з англосаксонською системою права та правовими системами, що тяжіють до неї (США, Великобританія, Канада, Австралія, Ізраїль, Малайзія, Таїланд та інші), домінує монократична структура. Тому в цих країнах з метою здійснення спеціалізованого державного фінансового контролю, в т.ч. у сфері підприємництва, створені ієрархічно організовані структури під керівництвом президента чи генерального аудитора, які обираються прямими виборами або призначаються шляхом узгодження законодавчим органом та вищою посадовою особою виконавчої влади.

У країнах континентальної системи права (Німеччина, Франція, Італія та інші європейські держави) контрольні функції покладені на утворені вищими органами влади рахункові палати, які в той же час є незалежними у внутрішніх та зовнішніх питаннях їх діяльності. Водночас для розвинених країн, які структуровані на сфери державної влади, місцевого самоврядування та громадянського суспільства, де державна влада розподілена на законодавчу, виконавчу та судову, типовими є наявність кількох контролюючих інституцій, що входять до цих сфер, розподіл між ними контрольних повноважень, організація взаємодії і т. і.

Класичним прикладом щодо організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. Незважаючи на те, що законослухняність у США піднесена до рівня культу, окрім казначейства, державний контроль в галузі фінансів тут здійснюють ще Головне контрольно-фінансове управління (ГКФУ) Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління (АБУ) при Президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада по боротьбі з фінансовими зловживаннями в державних установах (“Рада честі і ефективності”),

інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та інші органи.

До функцій ГКФУ, зокрема, входить проведення перевірок дотримання процедури укладання і виконання державних контрактів, встановлення оцінки і складання оглядів про виконання федеральних програм, проведення спеціальних обстежень та перевірок обґрунтованості цін на продукцію тощо. Контролю піддаються урядові агентства, установи і підприємства оборони, енергетики, сільського господарства, охорони здоров'я, житлового будівництва та ін. з питань державних фінансів, податків, бухгалтерського обліку. При цьому перевіряється законність, доцільність та ефективність здійснених витрат.

У Великобританії контроль фінансово-господарської діяльності державного сектора економіки здійснює Національне контрольно-ревізійне управління, яке є урядовим органом і функціонує відповідно до Закону про фінансовий контроль. Управлінню надано право проводити перевірки рахунків усіх урядових установ і широкого кола державних органів, через які проходить більше 60 відсотків витрат, а також контролювати субсидії, що надаються місцевими органами влади системі охорони здоров'я, націоналізованим галузям промисловості і державним корпораціям.

У Швеції, яка є парламентарною монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління (яке ще в деяких джерелах називають Національним бюро аудиту). Його метою, як визначено урядом, є забезпечення ефективності роботи центрального уряду і досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління характеризується двома напрямками – проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та ревізій ефективності державних закупівель [5].

В Німеччині фінансово-господарська діяльність підприємств також піддається державному регулюванню, а відтак і зовнішньому контролю. Під зовнішнім контролем тут розуміють як ревізію (її проводять фінансові органи з метою забезпечення правильності стягнення податків), так і обов'язкову

перевірку річних балансів, рахунків прибутків і збитків та інших звітних форм (її здійснюють господарські контролери). Зокрема, Федеральне відомство з фінансів займається податковою перевіркою підприємств і оподаткуванням іноземних капіталовкладень, а Федеральна контрольно-ревізійна служба здійснює поточний контроль за бюджетом [5].

Водночас Федеральна рахункова палата Німеччини, що є вищою незалежною колегіальною структурою в системі державного фінансового контролю, контролює усі федеральні підприємства, страхові установи, приватні підприємства з 50-відсотковою участю витрат держави, а також усі інші організації і підприємства, якщо вони розпоряджаються державними коштами або захищені гарантійними зобов'язаннями держави.

У фінансовій практиці Франції також розрізняють два основних різновиди державного фінансового контролю, а саме виконавчий і судовий. Виконавчий контроль здійснюється фінансовими контролерами бюджетного управління Міністерства економіки, фінансів і промисловості, бухгалтерами Управління національного рахівництва, яке підпорядковане цьому міністерству, та службовцями Генеральної інспекції фінансів. Судовий контроль – Рахунковою палатою. Генеральна інспекція фінансів, що створена у складі виконавчої гілки влади Франції ще 1816 року, пов'язана з кабінетом міністра економіки, фінансів і промисловості, проте не входить до жодного з управлінь цього міністерства. Інспекція перевіряє діяльність всіх бухгалтерів та адміністративної бухгалтерії вторинних розпорядників кредитами, що призначаються державою, стежить за дотриманням законодавства з фінансових питань державними підприємствами та квазідержавними органами, а також всіма підприємствами, діяльність яких торкається казначейства.

Крім зазначених відомств, у сфері виконавчої влади Франції функціонують структури спеціалізованих державних установ з контрольними функціями галузевого спрямування. Зокрема такі, як Банківська контрольна комісія, Центральна служба кредитного нагляду, Центр перевірки балансової звітності, Палата бюджетної дисципліни, Комісія економічного і регіонального

розвитку країни, Генеральна інспекція національної освіти, Генеральна інспекція національної політики тощо.

Основними критеріями державного контролю діяльності державних і приватних підприємств у Франції, як і в ряді інших країн, є обов'язкове відрахування в державний (федеральний) бюджет належних сум платежів та виконання урядових замовлень. В Таблиці 2.1 наведено органи, що здійснюють фінансовий контроль в Україні та Франції, а також функції, покладені на них.

Таблиця 2.1

## Системи державного фінансового контролю України та Франції

Органи, що здійснюють державний фінансовий контроль в Україні	Органи, що здійснюють державний фінансовий контроль у Франції
<u>Міністерство фінансів</u> (контролює виконання державного бюджету; координує діяльність з контролю за додержанням надходжень та використанням державних коштів; запроваджує фінансові плани)	Міністерство фінансів, промисловості і економіки (отримує звіти від підприємств про результати їх діяльності і досягнення цілей; контролює дотримання єдиних вимог щодо ведення бухгалтерського обліку й складання фін звітності; готує договори зі стратегічних питань)
<u>Рахункова палата</u> (здійснює постійний контроль виконання державного бюджету; перевіряє використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів; контролює ефективність управління коштами державного бюджету, а також використання коштів резервного фонду)	<u>Рахункова палата (діє з 1303 р)</u> (здійснює зовнішній аудит; контролює усі міністерства та державні підприємства проводить аудит бухгалтерського обліку та готує звіти для парламенту; здійснює сертифікацію рахунків)
<u>Державна Аудиторська служба</u> (контролює використання коштів бюджетів, позабюджетних фондів та державних валютних кредитів; контролює порядок ведення бухгалтерського обліку та достовірність звітності про виконання державного бюджету України та бюджетів самоврядування; розробляє пропозиції за результатами ревізій і контролює їх виконання)	<u>Генеральна інспекція фінансів (діє з 1816р.)</u> (здійснює позапланові аудити; здійснює тематичні перевірки з фінансових і адміністративних питань; запобігає витіканню інформації в ЗМІ; застосовує фінансові та адміністративні санкції; веде облік перевірок, результатів висновків, наслідків та стану реалізації матеріалів)
<u>Державна казначейська служба</u> (веде бухгалтерський облік виконання бюджетів та складає звітність; здійснює контроль за цільовим витрачанням коштів державного бюджету; здійснює контроль кількості та обсягів порушень бюджетного законодавства; контролює дотримання Єдиних правил обліку та звітності по бюджетах)	<u>Казначейство (діє з 1887 р.)</u> (здійснює контроль операційного бюджету програми; забезпечує бюджетний та бухгалтерський контроль; здійснює бухгалтерський облік територіальних підрозділів Міністерств; перевіряє діяльність бухгалтера в бюджетній установі)
<u>Державна податкова служба</u> (здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства; контролює правильність нарахувань, повноту і своєчасність сплати до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів)	<u>Місія аудиту оцінки і контролю</u> (виконує різні види аудиту; забезпечує внутрішній контроль в мережі Казначейства; здійснює контроль служб Міністерства, Генеральних інспекцій, фінансових інспекцій та служб бюджетного і бухконтролю в частині фінобліку)
<u>Контрольно-ревізійні підрозділи галузевих міністерств та відомств</u>	<u>Фінансові контролери підприємств, адміністрацій, державні бухгалтери</u>

В Польщі, яка, як і Україна, тяжіє до змішаної республіканської форми державного правління, контроль за використанням державних фінансів суб'єктами господарювання всіх форм власності здійснюють Вища контрольна палата та Управління скарбового контролю Міністерства фінансів.

В Російській Федерації функції урядового контрольного органу у сфері фінансів донедавна здійснював Департамент державного фінансового контролю і аудиту Міністерства фінансів. Основними функціями цього Департаменту було здійснення контролю за цільовим використанням коштів федерального бюджету, державних позабюджетних фондів та інших федеральних коштів, за надходженням доходів від майна, що є власністю федерації, на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форми власності. З 2002 року на базі цього органу створено дві урядові структури – Департамент державного фінансового контролю і Департамент державного аудиту.

В Австрії перевірки державного господарства і фінансової діяльності, пов'язаної з благодійними та іншими фондами, здійснює Рахункова палата. В Таблиці 2.2 наведено характеристики органів, що здійснюють фінансовий контроль в Україні та Австрії, а також функції, покладені на них, Додаток Б.

Контроль за використанням суб'єктами господарювання державних фінансових ресурсів також здійснюють: у Великій Британії – Державна контрольна палата (Національний офіс аудиту), Канаді – апарат Генерального контролера, Угорщині – Державна рахункова палата, Індії – Служба Генерального інспектора і ревізора Департаменту ревізій і рахівництва Міністерства фінансів, Фінляндії – державні ревізори, Російській Федерації – Рахункова палата при Думі.

В цілому зарубіжний досвід свідчить, що, по-перше, в кожній країні має місце державний фінансовий контроль, по-друге, державний фінансовий контроль здійснюється державними органами різними за статусом і підпорядкуванням, по-третє, більшість органів спеціалізованого державного

фінансового контролю мають повноваження на здійснення одночасно фінансового контролю як у бюджетній сфері, так і у сфері підприємництва.

Після набуття Держаудитслужбою законного права на проведення державних фінансових аудитів розширилися можливості не тільки виявлення, а й попередження порушень фінансово-бюджетної дисципліни, а також надання обґрунтованої поточної інформації користувачам (Кабінету міністрів, міністерства, вищестоящим органам, головним розпорядникам бюджетних коштів, тощо) про стан справ з використання підприємствами і установами коштів та державного майна. Питання запровадження аудиту ефективності чи то виконання бюджетної програми, чи то діяльності бюджетної установи або суб'єкта господарювання державного сектору економіки в Україні має досить тривалу передісторію.

Вже наприкінці 90-х років науковими дослідженнями і практикою було доведено [8], що причиною значних втрат є: нечіткі формулювання положень, часті зміни у законодавстві; відсутність публічної оцінки управління на всіх рівнях відповідальності; слабкість профілактичної спрямованості державного фінансового контролю; відсутність у законодавстві жорсткої відповідальності за допущені зловживання і серйозні фінансово-бюджетні правопорушення. Усі ці проблеми, а також вивчення досвіду Франції, Нідерландів та країн Прибалтики в організації державного фінансового контролю спонукало керівництво ГоловокРУ України та в подальшому Держаудитслужбу до застосування в роботі державного фінансового контролю поряд з традиційними методами контролю (ревізією і перевіркою) таких, що дають змогу попередити фінансові порушення, оперативно вжити коригуючих заходів у разі їх вчинення та, за потреби, ініціювати через відповідні орган, визначений законами, внесення змін до чинних законодавчих та нормативно-правових актів. Формою такого контролю у багатьох європейських країнах є фінансовий аудит, мета якого – консультування керівництва об'єктів контролю стосовно можливих факторів ризику, оцінка достовірності фінансової звітності та надання



рекомендацій з удосконалення системи внутрішнього фінансового контролю [3].

Головним завданням такого аудиту визначено сприяння об'єкту контролю у забезпечення правильного ведення бухгалтерського обліку, законності використання коштів і державного майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрігосподарського фінансового контролю. Отже, метою аудиту фінансової та господарської діяльності є забезпечення подання користувачам достовірної фінансової звітності та запобігання фінансовим порушенням, а у разі їх виникнення – мінімізація їх наслідків [31]. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ проводиться протягом бюджетного року в декілька етапів.

На відміну від аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, аудит ефективності виконання бюджетних програм та аудит фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки дещо обмежені в часі (вони проводяться в термін від одного до трьох місяців), і як правило останні проводяться за період, що вже минув. Однак їх завдання залишаються практично тотожними. Головна ж відмінність аудиту від класичної ревізії – не знайти порушення і притягти винних осіб до відповідальності, а по можливості допомогти їх попередити і запобігти в майбутньому.

Поряд з запровадженням в практику роботи Держаудитслужби державного фінансового аудиту, останні також наділені правом проводити перевірки з питань державних закупівель. Передумовою цього були обсяги виявлених Держаудитслужбою та іншими контролюючими органами протягом останніх років системних порушень під час витрачання державних коштів. Вказана форма контролю є також різновидом державного фінансового контролю і полягає у здійсненні окремого контрольного заходу в підконтрольній установі з питань дотримання Закону України "Про публічні закупівелі" та інших нормативно-правових актів, прийнятих на його виконання. Перевірки державних закупівель мають надати оперативну інформацію про стан

дотримання встановлених тендерних процедур. Так, завдяки оперативному контролю та своєчасному втручанню на всіх стадіях закупівель лише тільки в 2018 році попереджено зайві витрати на загальну суму майже 1,1 млрд гривень.

До недавнього часу (до 2018 року) Держаудитслужба для підвищення ефективності контролю за використанням державного майна і коштів проводила державний фінансовий аудит окремих господарських операцій. На відміну від інших форм аудиту операційний аудит включає проведення моніторингу окремих господарських операцій, які здійснені суб'єктами господарювання та/або заплановані до здійснення. Моніторингу також підлягають платіжні доручення на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів. Завдяки принципово новому змісту такої форми державного фінансового контролю, як операційний аудит, Держаудитслужбі вдалося зосередити увагу керівників суб'єктів господарювання державного сектору економіки наявність ризикових операцій, попередження проведення зайвих та незаконних витрат. Проте, слід зазначити, що між ревізією, аудитом фінансової звітності та операційним аудитом існують відмінності (Таблиця 2.3) Додаток Г .

Таким чином, з таблиці виходить, що не зважаючи на переваги усіх вище перелічених видів державного фінансового контролю, кожен по окремої вид державного фінансового контролю лише доповнюють один одного та надають інформацію різним користувачам про справжній стан справ щодо законності використання державних коштів та майна в різних вимірах часу та різним трактуванням встановлених недоліків та порушень.

## РОЗДІЛ 3

### ФАКТОРИ ТА РОЗРОБКА НАПРЯМІВ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

#### **3.1. Удосконалення законодавства в розрізі проведення адміністративно-територіальної реформи**

Серед найважливіших проблем сучасного економічного розвитку України особливе місце займає проблема підвищення ефективності використання державних ресурсів, а разом з тим – і піднесення суспільного добробуту. Одним із шляхів розв'язання цієї проблеми є удосконалення інституту державного фінансового контролю. На думку автора даного дослідження, для побудови ефективної системи контролю за використанням коштів і державного майна необхідно працювати системно, в кількох основних напрямках.

По-перше, слід внести суттєві зміни у законодавчі акти з приводу відповідальності за порушення законодавства. Крім майнових санкцій, треба підсилити кримінальну відповідальність за порушення законодавства. Метою цих заходів повинно бути: доведення до свідомості усіх учасників фінансового процесу, що державні кошти та майно - це не "без хазяйське" майно, вони належать державі, і держава як ефективний власник жорстко каратиме за будь-яке порушення фінансової дисципліни. Наступний крок - необхідність комплексно підійти до адміністративної реформи в державі, значно підвищити поетапно оплату праці державних службовців. Як наслідок, тоді кількість зловживань коштами значно скоротиться, а державний службовець цінуватиме свою посаду і, як наслідок, буде ефективніше працювати.

Потрібно продовжувати політику щодо створення дієвої та чітко структурованої системи державного фінансового контролю, обґрунтування стратегії її розвитку, формування методологічних та методичних основ функціонування її вищого органу, удосконалення форм і методів здійснення

контрольно-аналітичних дій, спрямованих на підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Значною проблемою на місцевому рівні є недостатність фінансових ресурсів місцевих бюджетів для виконання місцевими органами влади покладених на них функцій. Тому актуальним залишається питання подальшого проведення адміністративно-територіальної реформи в Україні в напрямі укрупнення органів місцевого самоврядування. Покращити практику передачі державних повноважень місцевим органам влади створюючи надійну основу для переходу на європейські стандарти організації суспільного життя і водночас зумовлення пошуку нових шляхів забезпечення стабільності бюджетної системи, стійкості міжбюджетних відносин та підвищення ефективності бюджетного регулювання.

Ухвалення нового Бюджетного кодексу України в 2019 році стало вагомим кроком на шляху до модернізації міжбюджетних відносин. У цьому Кодексі здійснено розмежування на довгостроковій основі доходів та видатків бюджетів усіх рівнів, визначено склад закріплених і власних доходів місцевих бюджетів, встановлено фінансові нормативи бюджетної забезпеченості, урегульовано систему міжбюджетних трансфертів шляхом запровадження формульного розрахунку їхнього обсягу [6].

Водночас, без покращення відповідного реформування адміністративно-територіального устрою, вироблення цілісної регіональної політики країни побудувати ефективну та дієздатну бюджетну систему не можливо. Аналіз взаємовідносин між державним та місцевими бюджетами засвідчив, що протягом останніх років спостерігається збільшення місцевих бюджетів, відповідно до проведеної адміністративної реформи, підвищення доходів бюджетів територіальних громад, що в свою чергу йде на покращення територіальної громади та її розвиток, проте не досконалість зазначеної системи, залишає бути кращою, на сам перед в тому, що кошти які залишаються у громаді не завжди йдуть на благо самої громади й на даний час не має рушіїв вирішення та спонукання, щодо відповідальності громад за

вирішення питань покращення своєї громади.[15].

Також, зазначимо що, процес реформування адміністративно-територіального устрою країни протягом 2017-2019 років здійснювався шляхом збільшення сільських та селищних рад, об'єднання їх у потужні територіальні громади. Оптимальний розмір територіальних громад, у межах яких якнайкраще можуть бути враховані потреби та уподобання жителів і при цьому мінімізовані витрати, є неоднаковим для різних видів благ. Відсутність фінансової самодостатності невеликих територіальних громад призводить до погіршення якості суспільних послуг, що ними надаються, а спрямування на виконання делегованих повноважень частини доходів 2-го кошику позбавляє такі місцеві бюджети фінансових ресурсів на виконання власних повноважень, саме за рахунок яких має здійснюватись не тільки розвиток, але й підтримка в належному стані інфраструктури місцевих громад.

Зазначене знову може привести к понесенням витрат на дотації та субвенції місцевим бюджетам (громадам), у яких на приклад не розвинуте сільське господарство, лісництво та інше. Отже, виникає серйозна суперечність між двома основними завданнями адміністративно-територіальної реформи: переданням значної частини відповідних повноважень органам місцевого самоврядування базового рівня і розширенням податкових гарантій для місцевих бюджетів, з одного боку, та забезпеченням єдиного мінімуму бюджетних коштів у розрахунку на душу населення незалежно від місця його проживання - з іншого.

Створення умов для залучення інвестицій та розвитку підприємництва є однією з важливих функцій органів місцевого самоврядування. Її неефективне (у багатьох випадках) виконання пояснюється, зокрема, умовами формування місцевих бюджетів - трансферти з державного бюджету надаються їм незалежно від того, в чому полягає причина нижчого рівня податкових надходжень у конкретному регіоні (порівняно з іншими). Тому на етапі до повного впровадження досконалої адміністративно-територіальної реформи з метою підвищення ступеня ефективності функціонування бюджетної системи

необхідним є посилення інституційної спроможності системи регулювання міжбюджетних відносин як вагової складової інноваційного розвитку територій [55].

Для розвитку економіки країни важливо, щоб можливості збільшення видатків місцевих бюджетів залежали від зростання їх власних доходів. Але цього можна досягти тільки в тому випадку, коли розміри територіальних громад відповідають обов'язкам, покладеним на відповідні органи місцевого самоврядування. Адміністративно-територіальною реформою запроваджено нову модель формування місцевих бюджетів шляхом переходу до бюджетного планування на рівні району та адміністративно-територіальної одиниці, в якій частка дотацій не перевищує 70% у структурі доходів бюджету [1]. Безперечно, це посилило запас фінансової стійкості місцевих бюджетів та підвищило збалансованість бюджетної системи в цілому (табл.3.1).

Таблиця 3.1

#### Пріоритеті та мета адміністративно-територіальною реформи

<b>Пріоритет</b>	<b>Мета</b>
Посилення місцевої та регіональної демократії	1. Розмежування повноважень місцевих державних адміністрацій та виконавчих функцій районних та обласних рад. 2. Посилення участі місцевих рад та громадян у процесі підготовки місцевих бюджетів.

Продовження Таблиці 3.1

<b>Пріоритет</b>	<b>Мета</b>
Забезпечення ресурсів, що відповідають повноваженням органів місцевого самоврядування всіх рівнів	1. Передача повноважень на рівень міських рад. 2. Удосконалення системи міжбюджетних трансфертів з метою забезпечення її відповідності витратам місцевих бюджетів. 3. Організація моніторингу системи місцевих фінансів з метою забезпечення відповідності ресурсів повноваженням, а також з метою підтримки адміністративно-територіальної реформи.
Оновлення (удосконалення) територіальної організації влади в Україні на основі трирівневої системи місцевого самоврядування.	1. Підготовка до укрупнення громад, спроможних до реалізації власних повноважень як базових адміністративно-територіальних одиниць (АТО). 2. Забезпечення утворення нових укрупнених районів. 3. Перегляд розподілу повноважень органів місцевого самоврядування різних рівнів з метою сприяння децентралізації з урахуванням того, що районні та обласні ради згідно з Конституцією України продовжують представляти спільні інтереси територіальних громад.

До недавно (до 2014 року) діяв порядок розподілу міжбюджетних трансфертів заснований на єдиних підходах у формуванні дохідної та видаткової частин місцевих бюджетів, дозволяє кожному місцевому органу влади забезпечити однаковий рівень надання державних послуг суспільству за однаковою вартістю для місцевих платників податків. Проте такий порядок не сприяв утворенню необхідних стимулів у місцевих органів влади по забезпеченню ефективного управління бюджетами і до нарощення їх дохідної бази. Як наслідок, потребував удосконалення діючий механізм стимулювання місцевих органів влади до нарощування дохідної бази. Удосконалення цих механізмів можливе у врахуванні додаткового фінансового ресурсу, який залишається у розпорядженні місцевих бюджетів з метою їх стимулювання до нарощування дохідної бази, стану виконання доходів 1-го кошику.

Заслуговує на увагу також практика ряду країн щодо створення системи надання фінансової допомоги найбіднішим регіонам, розподіл якої залежить лише від чинників, які впливають на видаткові потреби та доходний потенціал бюджету, і процедура розрахунку фінансової допомоги не позбавляє її одержувачів зацікавленості у зростанні власних бюджетних доходів. Для усунення регіональних диспропорцій доцільно створити Фонд підтримки та сприяння розвитку регіонів України, який гармонізує економічний розвиток регіонів та сприятиме ефективному використанню коштів державного бюджету, які спрямовуються на реалізацію інвестиційних проектів у вигляді державних субвенцій [15]. Значення міжбюджетних трансфертів як фактора суспільного розвитку повинно зростати разом із перерозподілом функцій центральних органів влади на користь місцевих органів влади та органів місцевого самоврядування, тобто з деконцентрацією і децентралізацією, що сприятиме збільшенню ролі місцевих органів при наданні окремих суспільних благ.

Зусиллями вітчизняних фахівців, практиків, науковців, експертів проект змін до Конституції був розроблений та переданий на широке публічне обговорення. Запропоновані зміни підтримало суспільство та високо оцінила Венеційська Комісія.

На жаль, політичні обставини не дозволили Верховній Раді України прийняти подані Президентом України зміни до Конституції щодо децентралізації.

Тому Уряд з 2014 року розпочав реформу в межах чинної Конституції.

За цей час вже сформований і діє основний пакет нового законодавства, впроваджуються першочергові законодавчі ініціативи. Мова йде про:

- Внесено зміни до Бюджетного та податкового кодексів;
- Завдяки цим змінам відбулася фінансова децентралізація:
- місцеві бюджети за останні роки зросли на 165,4 млрд грн: з 68,6 млрд в 2014 до 234 млрд грн в 2018 році.

- Закон «Про добровільне об'єднання територіальних громад». Дав змогу почати формувати спроможний базовий рівень місцевого самоврядування. З 2015 по 2018 роки в Україні створено 878 об'єднаних територіальних громад (ОТГ). До складу цих ОТГ увійшли більше 4000 колишніх місцевих рад. 9 млн людей проживають в ОТГ.

Такі темпи міжмуніципальної консолідації міжнародні експерти називають дуже високими.

Закон також запровадив інститут старост в ОТГ, які представляють інтереси сільських мешканців в раді громади. В селах ОТГ працюють вже 786 старост, ще майже 1,7 тисяч осіб виконують обов'язки старост.

У 2018 році об'єднані громади отримали у комунальну власність майже 1,5 млн га земель сільськогосподарського призначення за межами населених пунктів.

- Закон «Про співробітництво територіальних громад». Створив механізм вирішення спільних проблем громад: утилізація та переробка сміття, розвиток спільної інфраструктури тощо. На кінець 2018 року реалізується вже 325 договорів про співробітництво. Цим механізмом скористалися 975 громад.

- Закон «Про засади державної регіональної політики». Державна підтримка регіонального розвитку та розвитку інфраструктури громад за час



реформи зростає у 39 разів: з 0,5 млрд в 2014 до 19,37 млрд грн у 2018 році. За рахунок цієї підтримки в регіонах та громадах реалізовано у 2015-2018 роках більше 10 тисяч проектів.

– Пакет законів щодо розширення повноважень органів місцевого самоврядування та оптимізації надання адміністративних послуг. Це дозволило делегувати органам місцевого самоврядування відповідного рівня повноваження з надання базових адміністративних послуг: реєстрацію місця проживання, видачу паспортних документів, державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб, підприємців, об'єднань громадян, реєстрацію актів цивільного стану, речових прав, вирішення земельних питань тощо.

На даний час урядом проводиться другий етап проведення децентралізації на 2019-2021 роки.

Уряд визначив підтримку реформи децентралізації в Україні одним з пріоритетних завдань, що сприятиме розвитку місцевого самоуправління і економічного розвитку країни в цілому. Очікується, що 2019 рік стане ключовим у питанні формування базового рівня місцевого самоврядування: до кінця року більшість існуючих малочисельних місцевих рад можуть об'єднатися, а отже стати спроможними перебрати на себе більшість повноважень, належним чином використовувати ресурси і нести відповідальність за свої дії чи бездіяльність перед людьми та державою. Це створить стійке підґрунтя для наступних кроків реформи місцевого самоврядування, а також сприятиме прискоренню реформ у сфері охорони здоров'я, освіти, культури, соціальних послуг, енергоефективності та інших секторах.

23 січня 2019 року Кабінет Міністрів України ініціював перехід до нового етапу реформи децентралізації, який передбачає закріплення вже набутих успіхів і формування спроможних громад, зміну територіального устрою на рівні районів та громад, чітке розмежування повноважень та функцій контролю різних рівнів управління, а також розвиток форм місцевої демократії. [50].

### **3.2. Напрями удосконалення фінансово-бюджетного процесу використанні коштів і державного майна**

Аналізуючи Господарський кодекс України можна казати, що в Кодексі визначені такі поняття як ціна у господарських зобов'язаннях (ст.189) так і вільні ціни (ст.190). Проте, можна ставити питання, що є потреба у доповненні Господарського кодексу стосовно конкретизації ціни договору, який укладається суб'єктом господарювання державного сектору економіки, наприклад на рівні середньоринкової, що склалась в конкретному регіоні та доповнити поняттям "неефективне використання державних коштів суб'єктом господарювання державного сектору економіки".

Про неефективність використання державних коштів та не використання середньоринкової ціни, що склалась в конкретному регіоні можуть свідчити такі ознаки:

- 1) придбання необхідних товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) за цінами, які перевищували чинні у регіоні на ідентичні товари (роботи, послуги) на час здійснення господарської операції;
- 2) придбання необхідних товарно-матеріальних цінностей, які не можуть бути використані на заплановані цілі з причин: придбання їх в кількості, яка перевищує потреби і нормативні запаси; придбання морально і фізично застарілих цінностей або таких, що мають прострочені терміни використання; відсутність сертифікату якості або документації із їх застосування;
- 3) попередня оплата необхідних товарів (робіт, послуг), яка спричинила дебіторську заборгованість на строк більше шести місяця, якщо інше не передбачено законодавством;
- 4) капітальні інвестиції в програми і проекти, які не реалізовані і припинені через втрату актуальності чи за браком коштів;
- 5) витрати на утримання основних засобів, які не використовуються або використовуються частково.

Щоб не бути голослівним, автор вважає за доцільне навести декілька конкретних прикладів бездумного ставлення до державних коштів.

Так, у 2018 році під час ревізії управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області Відокремленого підрозділу "Запорізька АЕС" виявлено, що підрозділом по деяким проведеним процедурам закупівлі безпідставно було відхилено пропозиції учасників з найменшою ціною пропозицією, внаслідок чого підрозділом зайво сплачено коштів за цінами, що перевищили середньоринкові, в сумі яка перебільшує 5,0 млн.гривень.

Невирішеність цього питання законодавчо, призвело до того, що правоохоронними органами в порушенні кримінальної справи щодо керівників підрозділу відмовлено, винні особи до адміністративної відповідальності також не притягались.

При наявності достатніх підстав для висновку про неефективне використання державних коштів обсяг цього порушення можна визначити як:

- 1) різницю між вартістю фактично придбаних товарів (робіт, послуг) та їх середньою (або експертною) вартістю по регіону на час здійснення господарської операції;
- 2) вартість тієї кількості товарів, яка не може бути застосована за своїм основним призначенням в терміни, обумовлені сертифікатами якості;
- 3) інфляційні втрати на суму дебіторської заборгованості понад шість місяць або інший термін, визначений законодавством, без урахування суми фінансових санкцій, сплачених за несвоєчасну поставку товарів (робіт, послуг);
- 4) суму фінансових санкцій, сплачених на суму кредиторської заборгованості;
- 5) різницю між сумою капітальних інвестицій за програмами і проектами, виконання яких припинено до їх завершення, і вартістю активів, які в результаті цих вкладень задіяні у виробництві;
- 6) витрати, що проведені в сумах, менших за мінімальну потребу для реалізації визначеної цілі, через що вони не забезпечують надання необхідних послуг.

До того ж, іноді неефективне використання державних коштів має на меті одержання учасниками тіньових доходів, що передбачає кримінальну відповідальність за ст. 209 КК України. Деякі вчені-правовики можуть не погодитися з автором цілком слушно вважаючи, що санкції статей 164-12 КУпАП, 164-14, 210 та 211 КК України досить серйозні, а тому який сенс посилювати відповідальність за порушення бюджетного законодавства України.

На це слід відповісти, що наразі в країні у правоохоронних органів відсутній єдиний підхід до наявності складу злочину як такого при виявленні фактів неефективного використання державних коштів. В більшості випадків, незважаючи на очевидні факти порушення законодавства, що має тягнути за собою кримінальну відповідальність, слідчими органами в порушенні кримінальної справи відмовляється.

Крім того, слід зазначити, що згідно статті 2 Закону "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", головним завданням Держаудитслужби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи), виконанням місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому [19]. В свою чергу, можна ставити питання, що є потреба у доповненні ст.22 Господарського кодексу стосовно конкретизації поняття суб'єктів господарювання державного сектору (табл.3.2).

Таблиця 3.2

## Пропозицій щодо внесення змін до ст.22 Господарського кодексу

Діюча ст.22 Господарського кодексу України	Пропозиції по змінам до ст.22 Господарського кодексу України	Ефект від внесених змін
<p>Суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів</p>	<p>Суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також господарські товариства, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків, їх дочірні підприємства, а також підприємства, господарські товариства, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків належить державним, у тому числі казенним, комунальним підприємствам та господарським товариствам, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків, об'єднання таких підприємств (господарських товариств); суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.</p>	<p>1. Можливість проведення ревізій у господарських товариствах, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків акцій належить господарським товариствам, у статутному капіталі яких державна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків.</p> <p>2. Спроможність держави контролювати державні фінансові потоки господарських товариств, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків акцій передані державним господарським товариствам.</p>

Так, виходячи із чинної ст.22 Господарського кодексу України - суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [9].

Проте, з метою проведення ефективного державного фінансового контролю необхідно доповнити ст.22 Господарського кодексу стосовно конкретизації поняття суб'єктів господарювання державного сектору, а саме викласти в наступній редакції "суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також господарські товариства, у статутному капіталі яких державна або комунальна

частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків, їх дочірні підприємства, а також підприємства, господарські товариства, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків належить державним, у тому числі казенним, комунальним підприємствам та господарським товариствам, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків, об'єднання таких підприємств (господарських товариств); суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів".

Прикладом та взагалі необхідністю зазначених змін можна привести спробу управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області провести ревізію в ВАТ "Запоріжжяобленерго" в 2017 році (Рисунок 3.1).

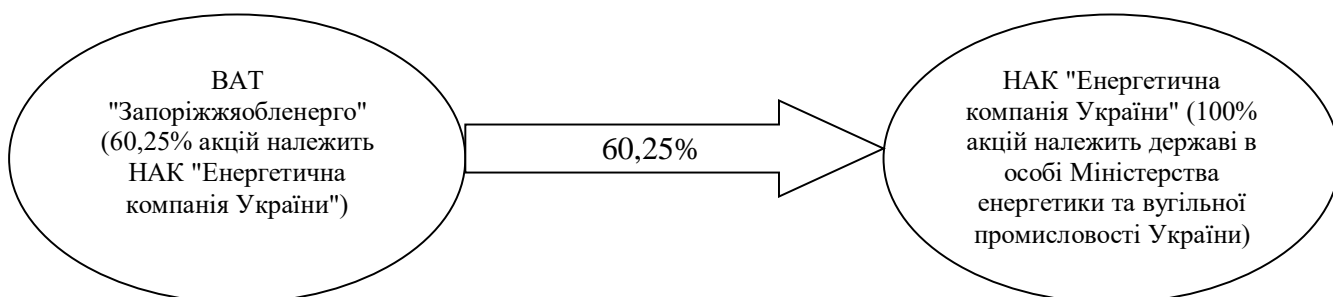


Рис. 3.1. Акції ВАТ "Запоріжжяобленерго" передані до НАК "Енергетична компанія України"

Так, згідно п.2 постанови Кабінету Міністрів України від 22.06.2004 №794 "Про утворення Національної акціонерної компанії "Енергетична компанія України", до статутного фонду НАК "Енергетична компанія України" передано пакет акцій ВАТ "Запоріжжяобленерго" в розмірі 60,25% [29]. При цьому, згідно п.3 зазначеної постанови вищезазначений пакет акцій залишено у державній власності. Таким чином, 100% акцій НАК "Енергетична компанія України" залишилась у державі в особі Міністерства енергетики та вугільної промисловості України, та відповідно ст. 2 Закону "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" - НАК "Енергетична компанія України" є підконтрольною установою управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області.

В свою чергу, при спробі провести ревізію у ВАТ "Запоріжжяобленерго", останнім подано позов до Запорізького окружного адміністративного суду про визнання відсутності компетенції на проведення планової виїзної ревізії та зобов'язання утриматися від певних дій. Згідно зазначеного позову, ВАТ "Запоріжжяобленерго" стверджує, що не є підконтрольною установою управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області, які чітко визначені ст. 2 Закону "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні". При цьому, їх позов ґрунтується на тлумаченні поняття суб'єкта господарювання державного сектора економіки, яке також чітко визначене ст.22 Господарського кодексу та твердженні, що в статутному капіталі відсутня державна частка, а є частка Національної акціонерної компанії "Енергетична компанія України".

Невирішеність цього питання законодавчо, призвело до того, що управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області неспроможне було у 2017 році провести ревізію у ВАТ "Запоріжжяобленерго".

Проте внесення змін до ст.22 Господарського кодексу України та набуття Міністерства енергетики та вугільної промисловості України, станом на 2018 рік, на пряму стати власником ПАТ «Запоріжжяобленерго» дало змогу державі в повній мірі контролювати фінансові потоки усіх суб'єктів господарювання державного сектора економіки, зокрема ПАТ «Запоріжжяобленерго».

### **3.3. Перспективи розвитку системи державного фінансового контролю**

Пошук ефективних механізмів державного управління з метою забезпечення соціально-економічного розвитку країни, дотримання принципів європейської демократії та удосконалення роботи вертикалі влади, набуває останнім часом, надзвичайно актуальної ваги. Першим кроком на цьому шляху став Указ Президента України від 09.12.2011 №1085/2010 "Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади".

Щоб нововведення мали результат і високий ступінь ефективності, потрібно починати з реформи органів контролю, унаслідок яких незалежний представницький контроль повинен стати домінуючим як на державному, так і на регіональному рівнях. Цей контроль не повинен бути заполітизованим і має керуватися у своїй діяльності основними демократичними європейськими принципами: законності, об'єктивності, прозорості та гласності (із щонайменш піврічним звітуванням перед громадянами про хід і результати виконання державних реформ).

Що необхідно мати на увазі під поняттям "незалежний представницький контроль"? Це органи і системи контролю, які формуються представницькою гілкою влади та відповідно перебувають над системою виконавчої влади (саме яка розпоряджається державними ресурсами). Інакше кажучи, представники громадян - депутати всіх рівнів за дорученням виборців - мають сформувати контрольні незалежні (від виконавчої влади) органи, які надалі будуть проводити від імені громадян контроль за використанням суспільного надбання, суспільних фінансів тощо, тобто контролювати виконавчу владу щодо використання нею державних, суспільних ресурсів.

У цьому процесі представницького контролю активно мають допомагати інститути громадянського суспільства - ЗМІ, громадські організації, окремі громадяни. У сукупності цей процес у цивілізованому суспільстві називається державним аудитом, або незалежним зовнішнім (представницьким) контролем.

Ідеться про контроль з боку суспільства за ефективністю дій виконавчої влади щодо використання нею ресурсів держави або громади, що, за Конституцією України, є незалежними від розпорядників, тобто від самої виконавчої влади. Тим більше, міжнародним правом законодавчо закріплено, що функції державного аудиту мають виконувати тільки незалежні від виконавчої влади органи контролю.

На сьогодні в Україні пріоритетна роль здійснення державного фінансового контролю закріплена за урядом. За такого підходу уряд фактично замикає на собі функції виконавця (Мінфін) і контролера (Державна



аудиторська служба України), що, у свою чергу, не сприяє підвищенню прозорості бюджетного процесу й усуненню адміністративних перешкод в економіці.

Більше того, така модель "контролювання" породжує численні корупційні схеми на найвищому рівні.

Зараз функції незалежного державного аудиту перебирає на себе Державна аудиторська служба України, що не є притаманним для цивілізованих країн. Адже практично неможливо принципово та об'єктивно контролювати дії свого керівництва та колег, від яких у більшості випадків існує залежність. Зокрема, в Указі Президента України № 1085/2010 "Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади" чітко зазначено, що діяльність Державної аудиторської служби України спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністерство фінансів України [27].

Надамо пояснення. Будучи в системі виконавчої влади, більше того, формуючись вищим органом системи виконавчої влади – Кабінетом Міністрів України, Державна аудиторська служба України має виконувати функції лише внутрішнього контролю в самій системі виконавчої влади і аж ніяк не привласнювати собі функції зовнішнього незалежного державного аудиту.

У зв'язку з існуванням зазначеної моделі фінансового контролю на сьогодні існують серйозні проблеми з ефективним державним фінансовим контролем і на регіональному рівні, де взагалі відсутня система представницького (громадського) контролю.

Аргументуючи вагомість назрілої проблеми, зазначу, що головні розпорядники бюджетних коштів у регіоні, згідно зі ст. 22 Бюджетного кодексу України [6], самі собі погоджують і відповідно дефакто обирають головних регіональних контролерів.

Безумовно, за таких методів "контролювання" та "обирання" головних контролерів про принциповість та ефективність контролю в регіоні за використанням суспільних коштів годі й говорити. На сьогодні Україна ледь не

єдина країна в Європі, де на регіональному рівні не існує незалежного представницького (суспільного) контролю за виконавчою владою щодо ефективності її роботи та витрачання суспільних коштів.

З огляду на вищенаведене виникає запитання: чи можливий узагалі контроль суспільства за діями бюрократії?

Однозначно відповімо – так. Більше того, вже розроблена концепція й окреслено основні принципи створення системи представницького контролю з її вищим органом (у тому числі й на регіональному рівні). Для скептично налаштованих опонентів зазначу, що це не створення додаткового органу контролю, а дійсна оптимізація та модернізація існуючих.

За цією концепцією представницький вищий орган системи державного фінансового контролю повинен бути законодавчо унормований (із внесенням змін до Конституції та відповідних законів) і створений на базі Рахункової палати України або Державної аудиторської служби України з трансформованими функціями за регіонами, розширеними повноваженнями та із залученням висококваліфікованих спеціалістів з інших органів контролю. Вищий орган державного фінансового контролю отримує такий статус не тому, що він буде головним або з більшими владними повноваженнями, а тому, що буде над системою внутрішнього контролю як у системі виконавчої влади, так і в банківській системі.

Стосовно Державної аудиторської служби, то після проведення Президентом адміністративної реформи у 2020 році (у тому числі й у контрольній сфері) її штат має бути переглянутий та оптимізований до сучасних вимог економіки, ураховуючи те, що служба має виконувати лише функції внутрішнього контролера (за завданням виконавчої влади).

Вищий орган державного фінансового контролю України повинен бути колегіальним органом, керівні посадовці (члени колегії) - підзвітні громадськості (звітування через засоби масової інформації) та Верховній Раді України (звітування на засіданнях), посадовці територіальних (обласних) підрозділів - підзвітні відповідним обласним радам, вищому органу державного

фінансового контролю та місцевій громадськості. Основними принципами, за якими пропонується формувати штат керівних посадових осіб (членів колегії) вищого органу державного фінансового контролю та його територіальних підрозділів, є принцип професійності (за кваліфікаційними вимогами) та принцип висування кандидатів обов'язково від усіх політичних партій (фракцій, блоків), що увійшли до відповідної ради, а також представників відповідних громадських об'єднань, які захищають права громадян, інтереси яких не представлено жодною партією (фракцією), у рівній кількості представників.

За такої моделі, коли орган контролю сформований із представників усіх політичних партій, питання політичної заангажованості контрольних дій зникає само собою. Єдина система державного фінансового контролю через її вищий орган повинна: органічно забезпечувати координацію діяльності всіх контролюючих органів; бути законодавчо ув'язаною зі спеціально виділеними структурами (висококваліфікованими фахівцями) у правоохоронних, судово-експертних та судових органах, які працюватимуть виключно на підставі матеріалів контролюючих органів щодо фінансових правопорушень; мати взаємоузгоджену законодавчо-нормативну базу та єдину інформаційно-комунікаційну інфраструктуру (рис.3.2). Додаток В.

Особливо хочу підкреслити, що особи після затвердження їхніх кандидатур на керівні посади до вищого органу державного фінансового контролю повинні скласти зі себе всі політичні зобов'язання та позбутися політичних симпатій і на період роботи керуватись у своїй діяльності виключно нормами чинного законодавства. Голова вищого органу повинен обиратися шляхом таємного голосування членами колегії простою більшістю голосів і затверджуватися більшістю Верховної Ради України. Практично ця процедура подібна до процедури обрання голови Рахункової палати України, кандидатура якого затверджується Верховною Радою за поданням її голови. Запропонована нами процедура обрання голови вищого органу, вважаю, є більш демократичною, адже, як стверджував давньогрецький філософ Аристотель,

«найкращого управлінця можуть обрати тільки управлінці». Відтак обраний і затверджений голова вищого органу державного фінансового контролю стає одночасно і головою колегії.

Ураховуючи те, що зі стародавніх часів (князівських віче) Україна традиційно є парламентарною країною, а ментальність українців схильна до обговорення та дискутування у вирішенні проблем, вищий орган державного фінансового контролю України має бути підпорядкований і підзвітний Верховній Раді України. Провідні вчені, які займаються проблемою створення демократичної системи державного фінансового контролю в Україні на чолі з її вищим органом, наділяють цей орган контролю особливим статусом.

Особливість полягає в тому, що цей орган контролю за своєю суттю не є ні органом законодавчої, ні органом виконавчої влади. Тому постійна взаємодія вищого органу контролю з Президентом була б доцільною і результативною. Вважаю, що реалізація цієї пропозиції щодо наділення Президента правом надавати доручення вищому органу і вимагати від нього звітності створить додатковий елемент системи стримувань і противаг, що надасть можливість утримувати баланс інтересів між виконавчою та представницькою гілками влади.

Запропонована організаційно-функціональна побудова не суперечить як положенням Конституції України, так і принципам функціонування подібних вищих органів контролю, які входять до INTOSAI. Разом з тим вона відповідає демократичним принципам державного контролю, забезпечує нейтралітет і незалежність від владних та корпоративних інтересів і прерогатив (включаючи інтереси депутатських коаліцій). Звільнення посадових осіб вищого органу державного фінансового контролю та його територіальних підрозділів потрібно здійснювати також через відповідні ради шляхом заслуховування звітів контролерів, обговорення питань, голосування, а в разі доцільності – відкликання з посад. Ця процедура має бути закріплена окремими правовими нормами, бути прозорою та обґрунтованою, щоб забезпечити певний ступінь особистої захищеності державного контролера [40].

Створення системи незалежного представницького контролю в регіонах через державний аудит відразу надасть чіткі відповіді на найгостріші питання сьогодення, зокрема – хто є джерелом влади в Україні?

Інститут представницького (народного) контролю – це прогресивна система незалежного зворотного зв'язку, яка дає державі та суспільству об'єктивну інформацію про реальний стан справ. Досвід економічно розвинених країн показує, що відкритість, прозорість, підзвітність органів держави суспільству є для влади одним з ефективних засобів отримання кредиту довіри громадян. З цієї точки зору інститут незалежного представницького державного контролю має забезпечувати суспільство достовірною інформацією про ступінь ефективності діяльності органів державної влади (і передусім на регіональному, місцевому рівні), а також виконувати функцію одного з найважливіших інструментів легітимізації рішень влади перед громадою.

Представницький державний аудит дозволить визначити і розмежувати:

- по-перше, що є держава і її громадяни як найвища цінність;
- по-друге, що є держава в особі органів виконавчої влади (тобто частини державного апарату), яка, використовуючи кошти громадян, повинна ефективно ними керувати.

Створення регіонального представницького контролю, безумовно, сприятиме розвитку суспільного контролю за подіями в державі, що на практиці буде стимулювати розширення каналів участі громадян в управлінні суспільними фінансами і національними ресурсами, а це вимагає достатньо високого рівня розвитку громадянського суспільства та кардинально іншого рівня соціальної активності громадян. Саме для того, щоб захистити державу та її громадян як найвищу цінність, потрібно приступати до створення розгалуженої (включаючи регіони) системи представницького контролю, яка має гармонійно вибудувати контрольно-ревізійну діяльність в Україні в єдину внутрішньозбалансовану систему контролю.

## ВИСНОВКИ

Умови ринкової економіки і розвиток українського суспільства вимагають нового концептуального підходу до створення та функціонування системи державного фінансового контролю. У зв'язку зі зростаючим обсягом фінансових злочинів та порушень питання розвитку й удосконалення діяльності контролюючих органів набувають особливого значення. Організація всеохоплюючого та ефективного контролю за використанням державних фінансових ресурсів і майна стає одним із пріоритетних напрямів побудови сильної та заможної європейської держави.

В роботі проведено комплексне порівняння систем державного фінансового контролю розвинених країн із вітчизняним інститутом фінансового контролю та зроблено висновок, що в українській державі не існує цілісної, незалежної від влади системи державного фінансового контролю, керованої конституційно визначеним вищим органом, побудованої на єдиних принципах та нормативно-правових засадах функціонування, гнучкої та мобільної, яка б передбачала можливість модифікації, забезпечувала максимальні можливості не лише для наступного контролю за надходженнями, витратами та збереженням державних і місцевих фінансових ресурсів, а й для профілактичної діяльності щодо попередження правопорушень.

Крім того, в роботі доведено, що механізм проведення різних видів державного фінансового контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки має недосконалий характер: фрагментарність методичної бази, відсутність упорядкованої системи нормативно-правового регулювання, єдиної концептуальної основи у визначенні термінології, відсутність інформаційної системи фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, ігнорування останніми результатів контрольних заходів та не врахування ними наданих рекомендацій.

Приведений в роботі аналіз результатів діяльності Держаудитслужби в цілому, і управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області зокрема, довів, що факти порушень фінансової дисципліни продовжують

носити масовий характер; останніми роками спостерігається стійка тенденція до зростання обсягів порушень при використанні коштів і державного майна, особливо на рівні суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Крім того, в роботі доведено, що не зважаючи на різноманітність видів державного фінансового контролю, кожен по окремоті вид державного фінансового контролю лише доповнюють один одного та по окремоті не надають повну інформацію користувачам.

В роботі обґрунтовано, що запобігти зростанню обсягів порушень у використанні коштів і державного майна може посилення міри відповідальності керівників, які допустили грубі та навмисні порушення та завдали збитки державі, створення належної законодавчої основи для проведення державного фінансового контролю та єдиної концепції розвитку державного фінансового контролю в Україні з урахуванням досвіду розвинутих країн. Зважаючи на виявлені у процесі дослідження функціонально-організаційні проблеми інституту державного фінансового контролю в роботі доведено необхідність створення теоретичних основ нової моделі єдиної системи державного фінансового контролю, які в подальшому повинні стати теоретичною базою для розроблення й ухвалення в країні низки законів: "Про єдину систему державного фінансового контролю в Україні", "Про вищий орган державного фінансового контролю в Україні", які покликані забезпечити охоплення фінансовим контролем усі важливі для суспільства сфери, не допустити при цьому дублювання функцій та паралелізму в роботі суб'єктів контролю та визначити поняття:

- "фінансовий контроль", "державний фінансовий контроль";
- суб'єкти господарювання державного сектору економіки;
- суб'єкти державного фінансового контролю, їх функції, статус та компетенцію тощо.

Таким чином, лише за умови прийняття таких законів буде уникнуто ситуації, коли в одних сегментах економіки державного фінансового контролю забагато, а в інших - взагалі не має, а при створенні єдиної системи державного

фінансового контролю держава зможе забезпечити ефективний фінансовий контроль за законністю, раціональному та ефективному використанню державних ресурсів; забезпеченню дієвості управління економікою; інформуванню державних органів і громадськості шляхом оприлюднення об'єктивної інформації про проведені контрольні заходи; аналізу фінансових процесів, що відбуваються в державі.

Так, наприклад при прийнятті законів: "Про єдину систему державного фінансового контролю в Україні", "Про вищий орган державного фінансового контролю в Україні" на базі управління в Запорізькій області можна створити Запорізький обласний підрозділ Вищого органу державного фінансового контролю України, який повинен бути колегіальним органом, до якого увійдуть кандидати усіх політичних партій, представлених на даний час в Запорізькій обласній раді, а також представників відповідних громадських об'єднань, які захищають права громадян, інтереси яких не представлено жодною партією, у рівній кількості представників.

На роботу до Запорізького обласного підрозділу необхідно залучити лише висококваліфікованих спеціалістів Держаудитслужби в Запорізькій області, Державної податкової служби в Запорізькій області, Регіонального відділення Фонду державного майна України по Запорізькій області, Головного управління Державної казначейської служби України в Запорізькій області, територіального управління Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку та інших.

Відповідно до законодавства Запорізький обласний підрозділ буде здійснювати: контрольно-ревізійну, експертно-аналітичну, консалтингову та інші види діяльності; загальне керівництво системою власних районних підрозділів контролю. При цьому всі накази, розпорядження, рішення керівника Запорізького обласного підрозділу, що стосуються організації фінансово-господарської діяльності підконтрольних об'єктів, повинні обов'язково виконуватися всіма установами, організаціями, фондами та іншими суб'єктами фінансово-господарської діяльності.



Звичайно посадовці Запорізького обласного підрозділу відповідно до законодавства будуть підвітними лише Вищому органу державного фінансового контролю та місцевій громадськості, і лише такий контроль користуватиметься довірою громадян, коли він буде об'єктивним та незалежним від органів виконавчої влади. Лише тоді громадяни відчують, що вони живуть у демократичному суспільстві, у державі, яка по справжньому дбає про добробут своїх громадян, коли державні фінанси стануть фінансовою конституцією держави, і всі фінансові процеси будуть зрозумілими й ефективними для всіх його учасників.

Одержані результати дослідження можуть бути використані для вдосконалення існуючої нормативно-правової бази щодо регулювання системи державного фінансового контролю на прикладі державної аудиторської служби України та під час розробки нових законів з питань його вдосконалення, а також в їх практичній діяльності. Крім того, результати досліджень можуть бути застосовані при проведенні заходів щодо підвищення кваліфікації працівників фінансової сфери, економістів, фахівців державного фінансового контролю, викладачів і студентів вищих навчальних закладів.

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Адміністративна реформа і місцеве самоврядування в Україні. URL: <http://www.pravo.org.ua/ua/news/5112>.
2. Бариніна-Закірова М.В. Досконале законодавство – міцна фінансова дисципліна, або деякі проблеми нормативно-правового характеру у сфері державного фінансового контролю. *Фінансовий контроль*. 2004. № 1. С. 14-17.
3. Бариніна-Закірова М.В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС. *Фінансовий контроль*. 2005. №6. С. 9-13.
4. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : дис. д-ра екон. наук : 08.00.08 / Національний університет Державної податкової служби України. Київ : 2008. 382 с.
5. Бельчик С.В. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні розвиватиметься за нормами Європейського союзу, *Фінансовий контроль*. 2005. №5. С. 13-15.
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI. URL: <https://zakon.help/law/2456-VI/edition01.01.2019>.
7. Вербило Є.Ф., Чуприна О.В. ДКРС: люди, події, здобутки. / Головне контрольно-ревізійне управління України. Київ : Піраміда, 2005. 320с.
8. Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін. *Державний фінансовий контроль : ревізія та аудит*. Київ : НВП "АВТ", 2004. 424 с.
9. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
10. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011р. №1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/1001-2011-%D0%BF>.
11. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. Київ : Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360с.

12. Каленський М.М., Стефанюк І.Б. *Контрольно-ревізійна служба, суб'єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності*. Київ : Ін-т рег. досл. НАН України, 2001. 203 с.

13. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/254к/96-вр>.

14. Коржанський М.Я. Науковий коментар Кримінального кодексу України. Київ, 2001. 656 с.

15. Луніна І. Формування місцевих бюджетів у контексті завдань адміністративно-територіальної реформи. *Економіка України*. 2006. С. 23-31.

16. Нікольський Д. Як оцінити ефективність роботи? *Президентський контроль*. 2001. №7. С.3.

17. Нова організація фінансового контролю як важлива складова адміністративної реформи. Інтерв'ю Кравченка В.І. *Фінансовий контроль*. 1999. №4. С.22-24.

18. Про адміністративні правопорушення : Кодекс України від 07.12.1984р. №8074-10. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

19. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993р. №2939-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

20. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 №280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.

21. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : Закон України від 15.12.2005 №3202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>.

22. Про управління об'єктами державної власності : Закон України від 21.09.2006р. №185-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16>.

23. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності, Указ Президента України від 23.07.1998р. №817/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/817/98>.

24. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері : Указ Президента України від 25.12.2001р. № 1251/2001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001>.

25. Про Положення про Державну казначейську службу України : Указ Президента України від 13.04.2011р. №460/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/460/2011/ed20111129/conv>.

26. Про Положення про Державну фінансову інспекцію : Указ Президента України від 23.04.2011р. № 499/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/499/2011>.

27. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 09.12.2011р. №1085/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010>.

28. Про Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.

29. Про утворення Національної акціонерної компанії "Енергетична компанія України" : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.06.2004р. №794. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-2004-%D0%BF/ed20120720>.

30. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004р. №1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>.

31. Про затвердження Порядку проведення органами Держфінінспекції аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.12.2004р. №1777. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%D0%BF>.

32. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.03.2006р. №361. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>.

33. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою України та її територіальними та міжрегіональними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006р. №550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

34. Про затвердження Порядку опечатування Державною аудиторською службою, її територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.07.2006р. №1028. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1028-2006-%D0%BF>.

35. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2007р. №698. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>.

36. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2009р. №506. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/506-2009-%D0%BF>.

37. Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.10.2010р. № 1234. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/19303z6>.

38. Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядниками бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 17.03.2011р. №255. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-%D0%BF>

39. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005р. №158-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.

40. Про схвалення Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року :

Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018р. № 310-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>.

41. План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів : Затверджено наказом Державного казначейства України від 28.11.2000р.№ 85. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0181-02>.

42. Положення про зупинку операцій платників податків на рахунках в установах банків, інших фінансових установах : Наказ Державної податкової адміністрації України від 23.04.1998р., № 191. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0259-98/sp:head>.

43. Порядок взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України : затверджений Головним контрольно-ревізійним управлінням України, Міністерством внутрішніх справ України, Службою безпеки України та Генеральною прокуратурою України від 19.10.2006р. № 346.

44. Порядок координації проведення виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами : Указ Державної податкової адміністрації України від 29.01.1999 р. №112.

45. Порядок зменшення бюджетних асигнувань та повернення коштів у разі нецільового використання бюджетних коштів у поточному чи минулих роках : Постанова Кабінету Міністрів України від 13.04.2006р. № 492. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/492-2006-%D0%BF>.

46. Порядок надання інформації про обсяги коштів державного та місцевих бюджетів, що виділялись головним розпорядникам бюджетних коштів та установам, організаціям і підприємствам : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України та Державного казначейства України від 11.06.2002р. № 141/105 зареєстрований у Міністерстві юстиції України 25.06.2002 за № 531/6819.

47. Порядок надання інформації про обсяги коштів державного та місцевих бюджетів, що виділялись головним розпорядникам бюджетних коштів

та установам, організаціям і підприємствам : Затверджено наказом Головки КРУ України та Державного казначейства України від 11.06.2002 р. № 141 /105, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25.06.2002 р. № 531 / 6819.

48. Порядок періодичності перевірок і проведення обстежень виробничих, складських, торгових та інших приміщень : Затверджений указом Державної податкової адміністрації України від 30.07.1998р. №371. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/b19/page2842/sps:java-:max25>.

49. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2001р. № 955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF>.

50. Результати першого етапу децентралізації в Україні 2014-2018 роки. URL: <https://decentralization.gov.ua/about>.

51. Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит. Київ : ТОВ "НІОС", 1998. 224 с.

52. Симоненко В. К. *Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект)*. Київ : Знання України, 2006. 280 с.

53. Стефанюк І.Б. Нормативно-правова діяльність Головного контрольно-ревізійного управління в системі забезпечення фінансової стабільності держави. *Соціально-економічні дослідження в перехідний період*. Щорічник наукових праць Ін- НАН України. Випуск XII. Частина I. Львів, 2000. С. 143-150.

54. Стефанюк І.Б. Чи потрібен Україні закон про фінансовий контроль? *Фінансовий контроль*. 2006. №2. С. 5-8.

55. Форкун І.В., Заблуда М.Б. Міжбюджетні відносини у контексті завдань адміністративно-територіальної реформи. *Актуальні проблеми економіки*. 2008. С. 63-70.

56. Щербаков О.І. Коли система недосконала, або Бюджетних правопорушень – через край, а фінансових санкцій – з гулькин ніс. *Фінансовий контроль*, 2004. № 1. С. 22-25.

57. Щербина В.С. Господарське право : підручник. 2-е вид., пере-роб. і доп. Київ : Юрінкомінтер. 2005. 532 с.

58. Щетинін А.І. Гроші та кредит : підручник; вид. 2-ге, перероб та доп. Київ : ЦНЛ. 2006. 432 с



## ДОДАТКИ

## Додаток А

Загальні дані про результати роботи управління Східного офісу  
Держаудитслужби в Запорізькій області

Таблиця 1

Співставлення показників за 2017-18 рр.

Показники	Виявлено (тис. грн.)		Усунуто (тис. грн.)	
	2017 рік	2018 рік	2017 рік	2018 рік
<b>1. Незаконні і не за цільовим призначенням проведені витрати, недостачі (розкрадання) коштів і матеріальних цінностей</b>				
- кількість підприємств, установ і організацій	54	36	X	X
- на суму	30060,7	42377,0	14037,9	27610,7
в тому числі бюджетних ресурсів	24010,5	33066,2	11827,1	26764,6
з них державного бюджету	7718,0	19567,5	6559,6	19425,9
<b>2. В тому числі недостачі (розкрадання) коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах</b>				
- кількість установ і організацій	7	1	X	X
- на суму	1296,6	3,0	18,6	3,0
<b>3. Недоотримано фінансових ресурсів</b>	169296,7	1182,5	41671,7	34688,7
в тому числі бюджетом	3162,4	1176,6	7444,1	4682,7

Співставлення показників за 9 місяців 2018 та 9 місяців 2019 років.

Показники	Виявлено (тис. грн.)		Усунуто (тис. грн.)	
	За 9 місяців 2018	За 9 місяців 2019 рік	За 9 місяців 2018	За 9 місяців 2019 рік
<b>1. Незаконні і не за цільовим призначенням проведені витрати, недостачі (розкрадання) коштів і матеріальних цінностей</b>				
- кількість підприємств, установ і організацій	31	43	X	X
- на суму	37901,7	37726,4	26549,6	8488,0
в тому числі бюджетних ресурсів	29044,2	35059,1	25785,8	7915,2
з них державного бюджету	18046,7	2584,4	18960,6	2277,2
<b>2. В тому числі недостачі (розкрадання) коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах</b>				
- кількість установ і організацій	1	-	X	X
- на суму	3,0	-	3,0	2,4
<b>3. Недоотримано фінансових ресурсів</b>	1167,5	18468,6	14620,6	24501,6
в тому числі бюджетом	1167,5	9471,5	4614,7	2645,6

## Додаток Б

## Таблиця 1

## Характеристика вищих органів фінансового контролю країни та Австрії

Елемент, що характеризується	Державна аудиторська служба України	Вимоги Лімської декларації	Рахункова палата Австрії
Статус	Держаудитслужба – центральний орган виконавчої влади	ВОФК повинен мати функціональну та організаційну незалежність	РПА – єдиновладний незалежний постійно діючий орган фінансового контролю
	Держаудитслужба – підпорядкована Кабінету Міністрів України через Міністра фінансів України	ВОФК повинен працювати з високим ступенем ініціативи і автономії, навіть якщо він є представником парламенту і здійснює перевірки по його вказівкам	РПА підкоряється тільки закону. Не залежить не від уряду не від державного апарату, правила взаємодії між Національною радою РПА викладено у нормативних актах 1975 року
Об'єкти контролю	Міністерства та інші органи виконавчої влади, державні фонди, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетні установи і суб'єкти господарювання державного сектору економіки, а також підприємства, установи та організації, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розподілу, використання та управління державними коштами;</li> <li>- сплата податків;</li> <li>- організація роботи податкових служб;</li> <li>- план надходження доходів до бюджету;</li> <li>- державні кошти, що витрачаються на громадські роботи;</li> <li>- підприємства, в діяльності яких приймає участь держава;</li> <li>- організації, які використовують держані субсидії;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- частини федерального бюджету;</li> <li>- розподіл та асигнування бюджетних коштів</li> <li>Фінансовий стан;</li> <li>- організацій й установ, що перебувають у державній власності;</li> <li>- фінансовий стан соціально-страхових установ та організацій;</li> <li>- проекти держбюджету та інші законопроекти;</li> <li>- борги держави;</li> <li>- рухоме і нерухоме майно;</li> </ul>
Елемент, що характеризується	Державна аудиторська служба України	Вимоги Лімської декларації	Рахункова палата Австрії
Незалежність ВОФК	Держаудитслужба – підпорядкована Кабінету Міністрів України	ВОФК має бути незалежним від організацій, які ним перевіряються.	РПА - незалежний орган фінансового контролю, який підкоряється тільки закону.
Неупередженість	висновки Держаудитслужба не можуть містити політичних оцінок рішень	ВОФК повинен реалізовувати свою діяльність об'єктивно і неупереджено	член РПА має бути неупередженим. Члени РПА не повинні брати участь у справах, у яких вони самі або їхні родичі були зацікавлені, або за які вони самі або їхні родичі несуть відповідальність. Чи

			виправдані сумніви в неупередженості, вирішують відповідна колегія або члени ревізійної групи
Контрольна функція	<ul style="list-style-type: none"> <li>- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;</li> <li>- цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів;</li> <li>- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;</li> <li>- складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;</li> <li>- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;</li> <li>- усуненням виявлених недоліків і порушень.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ефективний попередній контроль є невід'ємною частиною надійної системи управління коштами, однак обов'язковість проведення попереднього контролю визначається законодавством країни</li> <li>- проведення наступного контролю (ревізії зокрема) є обов'язковим для ВОФК</li> <li>- традиційним завданням ВОФК є перевірка законності та правильності розподілу фінансових коштів та ведення бухгалтерії</li> <li>- контроль за ефективністю та економічністю використання державних коштів є важливим</li> <li>- управління державними коштами незалежно від того, чи відображені вони в національному бюджеті, повинно бути об'єктом контролю ВОФК</li> <li>- ВОФК повинен мати право перевіряти сплату податків</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- здійснення контролю за операціями і фінансовою діяльністю центральних органів управління, органів управління провінцій і місцевого управління</li> <li>- перевіряє компанії, в яких контрольний пакет акцій належить державі</li> <li>- органи соціального страхування і утримувачів цих коштів щодо їх використання.</li> <li>- з 1997 року РПА здійснює контроль за фінансовою діяльністю 80 офіційно зареєстрованих професійних об'єднань.</li> <li>- всі доходи і видатки країни</li> <li>- всі борги країни</li> <li>- розпоряджається рухомим і нерухомим майном федерації.</li> <li>- перевіряє виконання федеральними міністерствами їх обов'язків, які передбачають проведення розрахунків надлишків регулювання.</li> </ul>

## Додаток В



Рис. 3.2. Пропонована структура єдиної системи державного фінансового контролю

## Додаток Г

## Таблиця 1

## Відмінності між аудитом фінансової звітності, операудитом та ревізією

№ з/п	Ознаки	Ревізія	Аудит фінансової звітності	Операційний аудит
1	2	3	4	5
1.	Призначення	Виявлення порушень діючого законодавства	Перевірка повноти достовірності інформації у звітності, законності господарських операцій	Перевірка ефективності і продуктивності операції, діяльності, розробка рекомендацій
2.	Спрямованість	Оцінка минулих подій	Оцінка минулих подій	Спрямованість на підвищення ефективності операцій (діяльності) в майбутньому
3.	Користувачі	Акт ревізії надається лише правоохоронним органам	Висновок аудитора надходить до багатьох користувачів	Висновок призначене в основному для адміністрації об'єкта контролю
4.	Формулювання висновків	В акті ревізії формулюються чіткі порушення законодавства або їх відсутність	В звіті формулюються недоліки та пропозиції	Немає чітких формулювань
5.	Проблеми	В акті ревізії відсутні проблеми, а лише порушення законодавства або їх відсутність	Аудит фінансової звітності обмежений проблемами, що безпосередньо впливають на об'єктивність представлення інформації в звітності	Для операційного аудиту властивий широкий діапазон проблем