

### **6.3. Інституційна та організаційна складова державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів: сучасний стан і напрями удосконалення**

Однією з найважливіших умов ефективного функціонування вітчизняної економіки, обов'язковим елементом управління економічними процесами й операціями в цілому та бюджетними ресурсами зокрема є фінансовий контроль, який водночас є формою реалізації контрольної функції фінансів. Важливу роль у забезпеченні ефективності державного фінансового контролю відіграють його інституційні форми та організаційні складові, які забезпечують впорядкування, узгодженість, координацію дій суб'єктів контролю, особливо в умовах соціально-економічної нестабільності

Ретроспективний огляд теоретичних і практичних аспектів методології та організації державного фінансового контролю в Україні свідчить, що в науковому середовищі ці питання досліджуються досить широко. Науковцями, фахівцями й експертами виділяються різні напрями підвищення ефективності державного фінансового контролю у сфері державного та місцевого бюджетів. Значна увага вітчизняними науковцями приділяється дослідженню сутності бюджетного контролю, контролю за використанням бюджетних коштів, фінансово-бюджетного контролю, їх особливостям та специфіки порівняно з державним фінансовим контролем. Зокрема, цим питанням присвячені окремі розділи в підручниках і посібниках з питань бюджетного менеджменту [3; 2; 4; 26], вони представлені в фахових наукових статтях (зокрема, І. Б. Стефанюка [35], І. Р. Данчевської [9], М. Дяченко [13], Н. М. Зорій та Н. Г. Мельник [16], А. В. Лісового [20], Н. Г. Монаєнко [21]), їм присвячені окремі дисертаційні дослідження (зокрема, М. Б. Гупаловської [7], Н. Д. Собкової [28], Ю. Б. Слободяник [27], Н. М. Коломийчук [17], Н. Ю. Рекової [25]).

Зокрема, І. Р. Данчевською аналізуються питання удосконалення державного фінансового контролю в умовах фінансової децентралізації в Україні і акцентується увага на таких елементах: запровадження ризик-орієнтованого підходу, посилення кадрового складу, забезпечення незалежності експертів, покращення матеріально-технічного і фінансового забезпечення; урегулювання питання

## **Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю**

належного відшкодування фінансових ресурсів; активізація співробітництва з міжнародними спеціалізованими організаціями у цій сфері, запозичуючи й адаптуючи кращі світові напрацювання [9, с. 507]. М. Дяченко розглядає питання державного фінансового контролю в контексті посилення дієвості бюджетної політики стимулювання регіонального розвитку [13]. Н. Д. Собкова розглядає особливості державного фінансового контролю на етапі планування та прогнозування місцевих бюджетів [29].

Найбільш ґрунтовно проблеми державного фінансового контролю місцевих бюджетів розглянуті І. Б. Стефанюком [35]. Питання удосконалення державного аудиту детально представлені в дисертаційному дослідженні Ю. Б. Слободяник [27], в якому акцентується увага на необхідності розширення повноважень Рахункової палати на органи місцевого самоврядування, місцеві бюджети, надання послуг населенню, державні капітальні вкладення і проєкти в галузі високих технологій та інновацій, приватизацію тощо, а також на підвищення ефективності взаємодії вищого органу державного фінансового контролю (Рахункової палати) із системою органів державного внутрішнього фінансового контролю. Ґрунтовне дисертаційне дослідження питань оцінювання ефективності контролю здійснене Н. В. Шевченко [38], а державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі – Н. М. Коломийчук [17].

Ю. Б. Слободяник зазначала, що аналіз сучасного стану системи контролю державних фінансів в Україні дозволяє визначити такі проблеми: відсутність концепції розвитку системи контролю державних фінансів; нерозвиненість термінології, часткова підміна понять; наявність розгалуженої системи контролюючих органів, які працюють неефективно внаслідок відсутності загальної координації їх роботи; невідповідність функцій, повноважень і завдань контролюючих органів, які являють собою різні гілки влади; відсутність єдиної інформаційної бази контрольних заходів та їх результатів тощо [27]. Н. Д. Собковою обґрунтовано, що для подальшого підвищення результативності фінансового аудиту місцевих бюджетів необхідно: привести чинне законодавство у відповідність до вимог світових стандартів щодо забезпечення проведення зовнішнього (незалежного) аудиту місцевих бюджетів вищим органом контролю державних фінансів; забезпечити проведення організаційно-

## Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики

структурних змін в органах місцевої влади з метою утворення підрозділів внутрішнього фінансового аудиту; визначити критерії оцінки ефективності внутрішнього і зовнішнього фінансового аудиту місцевих бюджетів; підготувати й запровадити програми підготовки кадрів відповідної кваліфікації для роботи в підрозділах внутрішнього та зовнішнього фінансового аудиту [28, с. 11].

Разом з тим варто визнати, що проблеми контролю у сфері бюджету як на рівні всієї системи контролю державних фінансів (узагальнені Ю. Б. Слободяник [27]), так і у сфері контролю місцевих бюджетів (систематизовані Н. Д. Собковою [28, с. 11]) залишаються і спричинені багатьма факторами, серед яких вагоме місце займають проблеми інституційного характеру та взаємозв'язків між суб'єктами контролю, зумовлені недоліками нормативно-правової бази, яка в певних аспектах є недостатньо розробленою та вузькоспрямованою.

Підкреслюється, що стратегічними детермінантами розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації повинні бути: стандартизація системи державного фінансового контролю, згідно з міжнародними вимогами, у зв'язку з глобалізацією економіки та переходом на міжнародні стандарти обліку та звітності, формування системи єдиних процедур контролю для зовнішнього та внутрішнього державного (регіонального) фінансового контролю; впровадження сучасних інформаційних технологій у роботу органів контролю; прийняття ряду нормативно-законодавчих актів (змін до законів), де буде визначений вищий орган фінансового контролю та чітко регламентована співпраця контролюючих органів; внесення змін до законодавства щодо встановлення відповідальності посадових осіб за заподіяний державі збиток під час розпорядження й використання бюджетних ресурсів; посилення кадрового складу органів державного фінансового контролю, підвищення рівня їх знань і професійна підготовка, що забезпечить підвищення ефективності проведення фінансового аудиту, якості й достовірності його результатів [28, с. 11]. Але доводиться констатувати, що наведені вище пропозиції залишаються неповністю реалізованими, що знижує дієвість та ефективність контролю як елементу бюджетного менеджменту.

Погоджуємося з позицією Н. Г. Виговської та Н. В. Литвинчук [5], що ідентифікація ефективності проведеного бюджетного

## **Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю**

контролю на місцевому рівні має ряд особливостей, обумовлених впливом екзогенних (загальнодержавний рівень) та ендогенних (результат співпраці органів місцевого самоврядування та територіальної громади окремого регіону) факторів. Але перелік чинників, представлених науковцями, переважно визначає ефективність бюджетного менеджменту, а не ефективність контролю бюджетів на місцевому рівні, або ж характеризує особливість самого контролю. Зокрема, це стосується відсутності самостійності в органах місцевого самоврядування щодо формування та реалізації власної бюджетної політики, законодавчої обмеженості місцевих податків і зборів, високої залежності місцевих бюджетів від трансфертів тощо.

Загальноприйняте визначення системи контролю включає три елементи: суб'єкт контролю, підконтрольний об'єкт, контрольні дії, спрямовані на виявлення відхилень у господарських системах, і саме з урахуванням єдності цих трьох елементів розглядається сутність контролю [12, с. 18; 39, с. 13]. Включення до системи контролю об'єкта означає, що система має бути унікальною, створюватися для кожного конкретного об'єкта контролю, тому під час створення різних систем визначальним критерієм виступає об'єкт контролю. Е. А. Вознесенський зазначав, що «суб'єкти контролю не є назавжди даними, оскільки предмет їх діяльності – об'єкти контролю – перебувають у постійній динаміці. Досить важлива в цьому зв'язку своєчасна модифікація діяльності суб'єктів контролю...» [6, с. 27].

І. К. Дрозд зазначає, що суб'єкт контролю – це той, хто безпосередньо виконує контрольні дії [12, с. 91], пропонує досить широку скелетну побудову елементів контролю та їх можливих взаємодій [12, с. 47–50] і наголошує, що на стадії наслідків контролю залежно від повноважень суб'єкта контролю та мети перевірки реалізація результатів контролю може відбуватися «...або лише як констатація суттєвості відхилень та їх оцінки (незалежний аудит формулює думку про стан фінансової звітності підприємства), або виявлення й оцінка контрольних відхилень поєднується з прийняттям рішень про здійснення регулятивних дій (приписи про застосування штрафних санкцій під час перевірки податкових інспекцій) тощо» [12, с. 46]. В. О. Шевчук та І. К. Дрозд, розглядаючи суб'єкт контролю як пріоритетний системоутворюючий критерій, розподіляють суб'єктів контролю на ініціаторів і виконавців, виділяючи прямий

(безпосередній) контроль, який виконують його ініціатори, та представницький (опосередкований) контроль, делегований повноважними ініціаторами іншим суб'єктам, які відіграють роль його виконавців [11, с. 23].

Варто зазначити, що чітке і цілеспрямоване виконання системою контролю інформаційної та коригуючої функцій можливе лише за наявності владних повноважень, під якими варто розуміти можливість видачі наказу, висунення вимоги, яким притаманні такі риси, як імперативний характер, тобто обов'язковість виконання, та наявність примусу, за допомогою якого суб'єкт контролю спонукає об'єкт до необхідної поведінки, дії або до утримання від заборонених дій. Отже, суб'єкти контролю можуть відрізнитися обсягом владних повноважень, правовою регламентацією їх діяльності, характером вжитих заходів впливу. З огляду на комплексність системи заходів, які можуть бути введені до змісту контрольного процесу, суб'єкти контролю мають поєднувати весь комплекс функцій: контрольні дії (процедури зіставлення фактичних даних про діяльність об'єкта з відповідними нормами, які здійснюються з метою виявлення відхилень фактів від цих норм (контрольних різниць); прийняття рішення за результатами контрольних дій, а точніше інформації, отриманої в результаті їх здійснення; корегування поведінки підконтрольних суб'єктів з метою усунення негативних явищ та/або застосовування до них штрафних заходів. Розглядаючи контроль як сполучний елемент між управлінськими циклами, вважаємо, що типовий механізм будь-якого з видів контролю, зокрема державного, має обов'язково включати такий комплекс системи заходів, які б давали змогу суб'єктам контролю:

- своєчасно та повних обсягом отримувати необхідні відомості про стан діяльності підконтрольних органів;
- виявляти відхилення від установлених нормативів у процесі здійснення діяльності підконтрольними органами;
- застосовувати заходи, спрямовані на попередження та припинення порушень, відновлення й реалізацію порушених вимог і невиконаних рішень;
- застосувати заходи для притягнення до відповідальності осіб, винних у здійснених (допущених) порушеннях, адекватні до виявлених порушень та передбачені законодавством.

## **Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю**

---

Останні дві групи повинні в обов'язковому порядку входити до певного механізму, який можна з упевненістю назвати системою контролю, а суб'єкт контролю має бути наділений владними повноваженнями щодо їх реалізації. Інакше втрачається зворотний зв'язок в управлінському циклі, не простежується відмінність контролю від таких видів діяльності, як аналіз, оцінка тощо, які можна віднести до «пасивних», оскільки їх суб'єкти позбавлені права втручатися в процес коригування діяльності об'єкта, крім виконання функцій зі збору й оцінки інформації.

Зроблені висновки підтверджуються визначенням контролю, який наведено в Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів: «Контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що давало б змогу у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або принаймні ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому» [19]. Саме така позиція якнайточніше характеризує суб'єктів контролю, до яких повинні належати лише ті особи (суб'єкти), які мають певні владні повноваження на застосування коригуючих дій.

Система контролю обов'язково виконує дві функції: по-перше, забезпечує суб'єкта контролю інформацією, що дає йому змогу передбачати можливі відхилення від установлених стандартів; по-друге, здійснює коригувальні дії на основі отриманої інформації. Кожна система контролю повинна містити засоби контролю, які можуть бути представлені різноманітними суб'єктами, які виконуватимуть інформаційно-аналітичні функції. Наявність зв'язків між переліченими елементами і потреба у здійсненні аналітико-інформаційної роботи переконують у тому, що система контролю багато в чому є інформаційною системою, яка ґрунтується на переробці значних масивів інформації. С. О. Шохін до найсуттєвіших чинників підвищення ефективності контролю відносить повноту і достовірність вихідних даних про об'єкт контролю, на основі чого і здійснюється контроль (інформаційне забезпечення контролю) [40, с. 11–12].

3. В. Гуцайлюк вважає, що з позицій теорії систем економіку варто віднести до класу динамічних, слабкоструктурованих систем великої складності [8, с. 8]. Так само і систему контролю не можна розглядати як просту систему. Складність системи контролю визначається тим, що в процес її функціонування можуть бути втягнуті кілька суб'єктів, які розподіляють між собою елементи контрольних функцій.

Можна констатувати, що недоліками державного фінансового контролю у сфері контролю фінансових ресурсів місцевих бюджетів є:

– неповнота охоплення завданнями та повноваженнями органів, які наділені контрольними функціями, всіх елементів бюджетної системи та бюджетного процесу;

– нечіткість і неузгодженість розподілу завдань та повноважень органів, які наділені контрольними функціями;

– відсутність регламентованого чіткого механізму взаємодії цих органів між собою.

Ці проблеми виникають в основному завдяки недолікам нормативно-правової бази, яку варто визнати недостатньо розробленою та вузькоспрямованою. Тому основні напрями підвищення ефективності контролю в частині інституційної та організаційної складових охоплюють таке:

1) активізація відносин та взаємозв'язків Рахункової палати України з Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України (в частині опрацювання результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності доходів і витрат Державного бюджету України), Державною аудиторською службою України (в частині опрацювання результатів державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів і розширення їх цілей та завдань);

2) розширення форм і методів державного фінансового контролю місцевих бюджетів;

3) розширення форм і методів взаємовідносин з громадськістю під час планування контрольно-аналітичних та експертних заходів, що проводяться Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою України, і опрацювання їх результатів.

Повноваження Рахункової палати та Державної аудиторської служби України вважаємо неефективними з позицій їх розподілу між вказаними органами, порядку повідомлення результатів контрольно-

## **Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю**

аналітичних та експертних заходів, трактування повноважень вказаних органів у законодавчих і нормативних документах.

Підтримуючи необхідність та ефективність підвищення рівня фінансової самостійності місцевих громад, варто визнати, що держава, передаючи органам місцевого самоврядування фінансові ресурси, залишається, згідно з Конституцією України гарантом прав і свобод громадян, дотримання соціальних стандартів, наприклад, у сфері освіти, охорони здоров'я, соціального захисту.

Вищим органом контролю державних фінансів в Україні є Рахункова палата. Але відповідно до положень статті 98 Конституції України повноваження Рахункової палати поширюються лише на контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням [18]. Ці положення продубльовані і в статті 26 Бюджетного кодексу України [1], і в статті 1 Закону України «Про Рахункову палату» [15]. Лише в статті 110 Бюджетного кодексу України [1] повноваження Рахункової палати розширені, а до об'єктів контролю включено:

– надходження та використання коштів Державного бюджету України, у тому числі за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу;

– ефективність управління коштами державного бюджету;

– використання коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету.

Законом України «Про Рахункову палату» [15] (ст. 7) передбачено, що Рахункова палата:

– здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо:

– надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень;

– проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради правосуддя, Генеральної прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України;

## Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики

– використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету;

– управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти;

– надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;

– операцій щодо державних внутрішніх і зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу;

– використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків;

– здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету;

– виконання державних цільових програм, інвестиційних проєктів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету;

– управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

– стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету;

– інших операцій, пов'язаних з надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;

– виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України.

Фактично місцеві бюджети потрапляють у сферу повноважень Рахункової палати лише в частині трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами. Так, у статті 15 «Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами»

## Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю

Закону України «Про Рахункову палату» [15] зазначено, що:

1. Рахункова палата здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо правильності визначення та розподілу, а також своєчасності і повноти перерахування трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами, законності і ефективності використання таких трансфертів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за видатками місцевих бюджетів.

2. Рахункова палата має право запитувати й одержувати у розпорядників та одержувачів бюджетних коштів наявну в них інформацію і документацію про визначення, розподіл, перерахування та використання трансфертів між державним бюджетом і місцевими бюджетами.

Враховуючи особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою, викладені в статтях 9–16 Закону України «Про Рахункову палату», поза сферою повноважень залишаються такі об'єкти:

- казначейське обслуговування місцевих бюджетів;
- повнота нарахування, своєчасності сплати і зарахування на єдиний казначейський рахунок податків, зборів, обов'язкових платежів, інших доходів місцевих бюджетів;
- оцінка ефективності адміністрування контролюючими органами надходжень до місцевих бюджетів та заходів, що вживаються органами стягнення до боржників місцевого бюджету;
- оцінка впливу наданих пільг зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, інших платежів до місцевих бюджетів на ефективність виконання місцевих та державного бюджетів, у тому числі оцінює фінансові наслідки для місцевих та державного бюджетів;
- виконання замовлень та публічних закупівель за рахунок коштів, отриманих місцевими бюджетами, у вигляді трансфертів (система правових, організаційних і фінансових засад замовлення, ефективність формування та його виконання, законність та ефективність здійснення закупівель, дотримання передбачених процедур, оцінка своєчасності отримання товарів, послуг і проведення робіт, а також аналіз стану прозорості та додержання встановлених принципів здійснення закупівель).

У Положенні про Державну аудиторську службу України,

затвердженому постановою Кабінету Міністрів України 2016 року [22], ці об'єкти серед завдань, покладених на Державну аудиторську службу України, відсутні. Основна частина завдань стосується контролю діяльності органів державного сектору та розпорядників бюджетних коштів, інші – узагальнені в таких завданнях, як контроль за «дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів» та «дотриманням законодавства про державні закупівлі».

Окремим видом перевірок, які виконуються підрозділами Державної аудиторської служби України, є державний фінансовий аудит місцевих бюджетів, проведення якого регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698 [24], основними завданнями якого є проведення аналізу та перевірки:

- обґрунтованості планування надходжень і витрат місцевих бюджетів;
- стану виконання місцевих бюджетів, зокрема шляхом проведення оцінки законності і ефективності управління бюджетними коштами, досягнення їх економії і цільового використання під час виконання місцевих бюджетів;
- законності, ефективності і результативності діяльності об'єктів аудиту на всіх стадіях бюджетного процесу, зокрема їх управлінських рішень;
- стану міжбюджетних відносин;
- правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності;
- функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.

Частково кошти місцевих бюджетів підпадають у сферу повноважень Державної аудиторської служби України, під час здійснення державного фінансового аудиту бюджетних програм, проведення якого регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженим постановою Кабінету Міністрів

України від 10 серпня 2004 р. № 1017 [23].

Серед досліджень з цього питання варто підтримати позицію І. Б. Стефанюка, який чітко обґрунтував два аргументи, що доводять необхідність розширення державного фінансового контролю у сфері місцевих бюджетів:

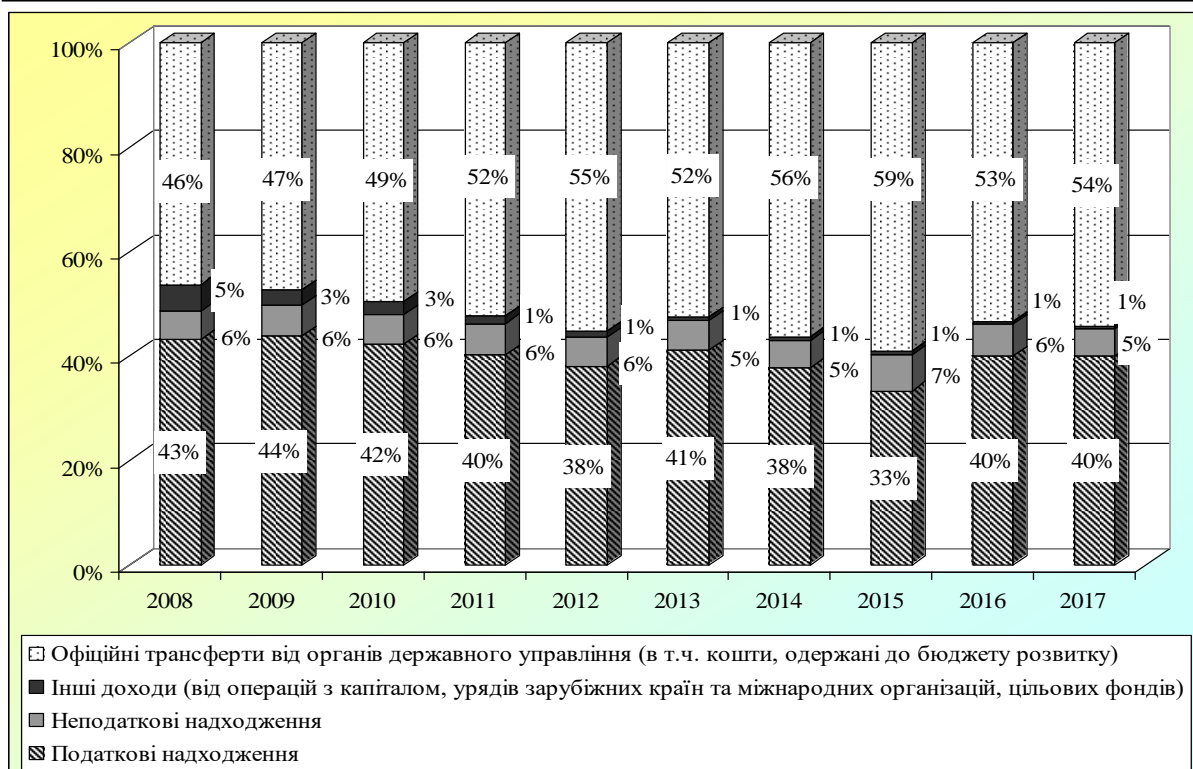
- по-перше, об'єкти державного фінансового контролю ні теоретично, ні практично не обмежуються коштами державного бюджету;

- по-друге, Україна належить до держав, які делегують місцевому самоврядуванню значну частину своїх повноважень, саме тому держава не може відмовитися від права відстежувати, як забезпечують реалізацію цих стандартів органи місцевого самоврядування, тобто від здійснення зовнішнього контролю виконання цими органами делегованих повноважень [35].

Як доказ обґрунтованості даних висновків, доцільно використати дані про доходи місцевих бюджетів, серед яких офіційні трансферти займали і продовжують займати найбільшу питому вагу (2008 р. – 46 %, 2017 р. – 54 %), а з урахуванням структури податкових надходжень до місцевих бюджетів фактично частка всіх доходів, отриманих місцевими бюджетами з Державного бюджету України, – офіційні трансферти та загальнодержавні податки й збори, – становила 2015 р. 83,3 %, а 2016 р. – 82,0 %.

Ефективність бюджетного менеджменту в умовах активізації процесів фінансової децентралізації доцільно розглянути з огляду на структуру доходів місцевих бюджетів та механізм їх формування.

Незважаючи на постійне зростання всіх основних складових доходів місцевих бюджетів (зокрема, за останні 10 років у середньому в 2,5 раза), офіційні трансферти займали і продовжують займати найбільшу питому вагу у доходах місцевих бюджетів. Середній показник по Україні становив 2008 р. 46 %, 2016–2017 рр. – 53–54 %. При цьому частка податкових надходжень за останні дванадцять років навіть знизилася: 2008 р. вона становила 43 %, а 2016–2017 рр. – 40 %. Інші види доходів займають незначну питому вагу в загальній сумі доходів місцевих бюджетів: частка неподаткових надходжень коливається в межах 6 %, а частка інших доходів (від операцій з капіталом, урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій, цільових фондів) не перевищує в останні роки 1 % (рис. 6.1).



**Рис. 6.1. Структура доходів місцевих бюджетів**

*Джерело: розраховано та побудовано з використанням [30; 31; 32; 33; 34].*

Для уточнення ступеня залежності місцевих бюджетів від державного бюджету доцільно розглянути структуру їх податкових надходжень, які, згідно з Бюджетним кодексом України, сформовані не лише з місцевих податків і зборів, а й з окремих загальнодержавних податків, закріплених за місцевими бюджетами, зокрема: податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок, податок на прибуток підприємств, плата за користування надрами (табл. 6.2).

У структурі податкових надходжень місцевих бюджетів преваюють загальнодержавні податки та збори, частка яких 2015 р. становила 72,5 %, 2016 р. – 71,2 %, а 2017 р. – 73,8 %. До цих податків і зборів належить: податок та збір на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів, акцизний податок, екологічний податок. Відповідно, частка доходів, переданих з Державного бюджету України до місцевих, яка включає офіційні трансферти та закріплені загальнодержавні податки і збори, становила в 2015–2017 рр. 83 %.

У розвиток цих аргументів зазначимо, що, визначаючи сферу впливу Рахункової палати України, варто підтримати позицію щодо віднесення до об'єктів її контролю всієї системи публічних фінансів,

## **Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю**

---

до якої належать такі ланки:

1) публічні фінанси держави – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів коштів держави;

2) публічні фінанси органів місцевого самоврядування – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів коштів органів місцевого самоврядування всіх видів;

3) недержавні публічні фінанси суспільного (соціального) призначення – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів коштів, за рахунок яких задовольняються суспільні (соціальні) інтереси, визнані державою або органами місцевого самоврядування, та які не є державною чи комунальною власністю [36, с. 25].

Таблиця 6.2

**Обсяги та структура податкових надходжень до місцевих бюджетів**

Показники	Обсяг, тис. грн			Структура, %		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Загальнодержавні податки	71 177 015,4	104 640 677,6	148 418 005,6	72,5 %	71,2 %	73,8 %
Податок та збір на доходи фізичних осіб	54 921 180,5	78 971 321,5	110 652 727,9	55,9 %	53,8 %	55,0 %
Податок на прибуток підприємств	4 276 842,4	5 879 103,9	6 484 868,1	4,4 %	4,0 %	3,2 %
Податок на власність	1 802,7	1 362,6	1 003,7	0,0 %	0,0 %	0,0 %
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	2 154 369,4	2 516 185,2	2 471 203,2	2,2 %	1,7 %	1,2 %
Акцизний податок з реалізації суб'єктам господарювання роздрібною торгівлю підкацізних товарів	7 684 628,9	11 628 186,5	13 155 974,1	7,8 %	7,9 %	6,5 %
Інші податки та збори, в т.ч. екологічний податок	2 138 191,5	5 644 517,9	15 652 228,6	2,2 %	3,8 %	7,8 %
Місцеві податки та збори, включаючи нараховані до 1 січня 2011 року	27 041 345,0	42 261 568,2	52 587 122,0	27,5 %	28,8 %	26,2 %
Податок на майно	16 011 135,7	24 989 363,4	29 056 068,9	16,3 %	17,0 %	14,5 %
плата за землю	14 831 424,2	23 323 603,0	26 384 514,0	15,1 %	15,9 %	13,1 %
транспортний податок	434 015,50	246 863,50	245 882,90	0,4 %	0,2 %	0,1 %
Збір за місяця для паркування транспортних засобів	60 220,6	66 173,9	77 565,1	0,1 %	0,0 %	0,0 %
Туристичний збір	37 126,1	54 094,8	70 234,5	0,0 %	0,0 %	0,0 %
Єдиний податок	10 975 094,3	17 167 102,1	23 388 298,4	11,2 %	11,7 %	11,6 %
Місцеві податки і збори, нараховані до 1 січня 2011 року	159,6	71,5	280,0	0,0 %	0,0 %	0,0 %
Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, що справлявся до 1 січня 2015 року	-42 931,3	-15 237,5	-	-0,04 %	-0,01 %	0,00 %
Усього податкових надходжень	98 218 360,4	146 902 245,8	201 005 127,6	100 %	100 %	100 %

Джерело: розраховано та сформовано з використанням [30; 31; 32; 33; 34].

## **Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю**

Отже, держава в особі вищого органу фінансового контролю – Рахункової палати має право здійснювати аудит використання цих фінансових ресурсів, і не лише в частині коштів місцевих бюджетів у вигляді трансфертів, що надаються з державного бюджету (як це передбачено ст. 110 Бюджетного кодексу України [1]). Вважаємо за необхідне, залишивши за Державною аудиторською службою України функції виконання державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, закріпити за Рахунковою палатою функції участі в їх плануванні, проведенні, прийнятті результатів, передбачивши ці положення в Законі України «Про Рахункову палату» [15] та Бюджетному кодексі України [1] (в частині розкриття повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства).

Разом з тим кількість контрольних заходів у сфері місцевих бюджетів (державних фінансових аудитів та ревізій), яка наведена в таблиці 6.3, є недостатньою. Наведені дані свідчать про досить низьку кількість місцевих бюджетів, у яких проводився державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів. Якщо 2008 р. (перший рік після запровадження відповідного Порядку [24]) було перевірено 109 місцевих бюджетів, то 2016 р. – лише 17, 2017 р. – лише 38, а 2018 р. – 73, тобто менше 1 % від загальної кількості місцевих бюджетів України.

Суттєво зменшилася кількість проведених ревізій виконання місцевих бюджетів – із 132 (2007 р.) до 17 (2017 р.) та 9 (2018 р.), державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм – із 161 (2007 рік) до 60 (2017 р.) та 97 (2018 р.). У Звіті про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях за 2017 рік, який розміщено на офіційному сайті, зазначено про «наявність ряду проблем та недоліків під час управління державними ресурсами, встановлено численні випадки незаконного та неефективного витрачання бюджетних коштів, а також існування суттєвих резервів для наповнення дохідної бази місцевих бюджетів».

Таблиця 6.3  
**Контрольні заходи Державної аудиторської служби (Державної контрольно-ревізійної служби до 2011 року, Державної фінансової інспекції – 2011–2015 рр.)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Контрольні заходи, всього, в тому числі:	17 563	16 375	16 376	15 932	13 388	9 500	6460	23 802	4 002	2 668	2 181	1 993
державні фінансові аудити виконання місцевих бюджетів	-	109	97	89	89	45	84	40	18	17	38	73
державні фінансові аудити виконання бюджетних програм	161	44	61	47	52	38	35	31	24	19	60	97
ревізії виконання місцевих бюджетів	132	21	89	76	100	81	80	56	38	22	17	9
перевірки та моніторинги державних закупівель	-	182	754	746	584	56	53	13 688	101	147	63	112

*Джерело: узагальнено автором з використанням даних аналітичних та статистичних звітів за результатами діяльності Державної аудиторської служби України (Державної контрольно-ревізійної служби до 2011 року, Державної фінансової інспекції – 2011–2015 рр.), розміщених на офіційному сайті <http://www.dkrs.gov.ua>.*

## **Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю**

Отже, активізація контрольних-аналітичних заходів є необхідною, в першу чергу, для підвищення обґрунтованості й ефективності формування та використання державних і місцевих фінансів.

Фактично в Конституції України та бюджетному законодавстві відсутні положення щодо контролю місцевих бюджетів, не визначено, хто і в якій спосіб відповідає за контроль за надходженням та використанням коштів до місцевих бюджетів, що негативно характеризує в цілому систему державного фінансового контролю і суперечить принципам незалежності та об'єктивності контролю державних фінансів, що закладені в базових документах INTOSAI, рівноправним членом якої є Рахункова палата України з 1998 року.

У статті 18 Лімської декларації (Декларації керівних принципів контролю) зазначено, що всі операції, пов'язані з публічними фінансами (в оригіналі – «public financial operations»), незалежно від того, чи відображені вони у національному бюджеті (в оригіналі – «national budget»), повинні бути об'єктом контролю вищого органу контролю державних фінансів [19]. Особливо підкреслено, що виключення елементів (частин) фінансового менеджменту з національного бюджету не повинно результуватися у їх виключенні зі сфери аудиту, який виконується вищим органом фінансового контролю.

На ці невідповідності міжнародним стандартам звертають увагу фахівці та науковці [35; 28, с. 11]. Проте варто акцентувати увагу й на те, що ця проблема підсилюється завдяки двом причинам:

1. В офіційному перекладі Лімської декларації, яка розміщена на сайті Рахункової палати України, термін «public financial operations» перекладений як «операції, пов'язані з державними фінансами», а термін «national budget» – як Державний бюджет [19], що звужує сферу об'єктів контролю та повноважень Рахункової палати України як вищого органу фінансового контролю.

2. У Законі України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (в редакції Закону України від 16 жовтня 2012 р. № 5463-VI зі змінами та доповненнями) [14] Рахункова палата України фактично виведена зі сфери державного фінансового контролю, адже взагалі не згадується як вищий орган фінансового контролю, яким вона фактично є, а основним органом визначений центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на

## Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики

реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, тобто Державна аудиторська служба України.

Тому держава в особі вищого органу фінансового контролю – Рахункової палати має право здійснювати аудит використання цих фінансових ресурсів, і не лише в частині коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету (як це передбачено ст. 110 Бюджетного кодексу України).

Вважаємо за необхідне, залишивши за Державною аудиторською службою України функції виконання державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, закріпити за Рахунковою палатою функції участі в їх плануванні, проведенні, прийнятті результатів, передбачивши ці положення в Законі України «Про Рахункову палату» [15] та Бюджетному кодексі України [1] (в частині розкриття повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства).

Існує невідповідність між обсягом закріплених повноважень за органами державного фінансового контролю, зокрема Державної аудиторської служби України, в Бюджетному кодексі України та відповідних нормативних документах.

У постанові КМУ від 12 травня 2007 р. № 698 «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її між-регіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» (зі змінами та доповненнями) [24] зазначено, що державний фінансовий аудит виконання бюджетів проводиться з метою перевірки й аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. У Бюджетному кодексі України [1] статтею 113, повноваженнями органів державного фінансового контролю передбачено здійснення контролю за цільовим та ефективним використання коштів місцевого бюджетів, достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах у процесі складання планових бюджетних показників. Вважаємо доцільним узгодити ці повноваження, передбачивши охоплення державним фінансовим аудитом усіх процесів (планування, прийняття, виконання та звітування щодо місцевих бюджетів) і всіх елементів (доходів, видатків, кредитування бюджету).

## **Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю**

---

Удосконалення також потребує механізм взаємовідносин між органами контролю у сфері бюджету.

Відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів [24] передбачено, що керівник Державної аудиторської служби щомісяця має інформувати (отже, взагалі не йдеться про обов'язкове подання аудиторського звіту, а лише про обов'язок інформування) міністра Кабінету Міністрів України про результати аудиту та/або стан урахування і впровадження пропозицій і рекомендацій об'єктом аудиту та приймати рішення про таке інформування Кабінету Міністрів України, інших заінтересованих органів та громадськості (п. 28). Відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [23] – аудиторський звіт надсилається Верховній Раді України, Офісу Президента України, Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України, відповідним органам державної влади, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також заінтересованим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям (п. 14).

Вважаємо необхідним розширити це положення, передбачивши потребу в обов'язковому поданні аудиторських звітів за результатами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів і виконання бюджетних програм до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та Рахункової палати України як вищого органу державного фінансового контролю, що дозволить посилити дієвість взаємовідносин органів державного фінансового контролю та цілісність процесу опрацювання результатів контролю і прийняття відповідних рекомендацій.

Згідно з результатами міжнародних оцінок відкритості бюджету, а саме Звітів щодо Індексу відкритості бюджетів (Open Budget Index) за 2015 та 2017 року, підготовлених Міжнародним бюджетним партнерством (International Budget Partnership) [41], Україні запропоновано до впровадження заходи у сфері покращення нагляду (контролю, аудиту), а саме: розглянути питання створення незалежної фінансової установи (наприклад, Парламентського бюджетного офісу

чи Бюджетної ради при Бюджетному комітеті парламенту) для вдосконалення та посилення нагляду за бюджетом.

Враховуючи ці рекомендації, вважаємо за необхідне розширення напрямів співпраці Рахункової палати України з Підкомітетом з питань державного фінансового контролю та діяльності Рахункової палати в частині опрацювання результатів аудитів і призначення зовнішніх аудиторів для підтримки транспарентності її діяльності.

Що стосується розширення форм і методів державного фінансового контролю місцевих бюджетів, то варто підтримати позицію науковців, які підкреслюють, що практика вказує на доцільність та високу ефективність контролю місцевих бюджетів за поєднання двох форм, а саме аудиту й інспектування. Таке поєднання дає змогу комплексно оцінити стан виконання місцевого бюджету як з точки зору дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях, законності операцій з бюджетними коштами, так і щодо ефективності управління комунальним майном усіма суб'єктами на місцевому рівні. Саме такої оцінки стану виконання місцевих бюджетів потребують місцеві й центральні органи виконавчої влади загалом та громадяни зокрема [10, с. 110].

Важливим є і розширення форм і методів взаємовідносин з громадськістю під час планування контрольно-аналітичних та експертних заходів, що проводяться Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою України, й опрацювання їх результатів. Ця позиція обумовлена тим, що, за результатами міжнародних оцінок відкритості бюджету, а саме, Україні запропоновано впровадити такі заходи в сфері підвищення участі громадськості:

- забезпечити інформування суспільства про цілі залучення громадськості до бюджетного процесу та представлення достатньої інформації для ефективної участі в ньому;

- провести слухання про бюджети певних міністерств, відомств та установ у законодавчому органі за участю представників громадськості;

- створити офіційні механізми, за допомогою яких громадськість зможе брати участь у розробці вищим органом фінансового контролю програм аудиту та безпосередньо в аудиторських дослідженнях;

- створити механізми комунікацій для представників суспільства та виконавчих органів з метою обміну думками з питань Державного

## **Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю**

бюджету України, як під час його формування, так і під час моніторингу його виконання;

- проводити слухання в законодавчих органах з питань Державного бюджету України за участю представників державних і громадських організацій;

- створити офіційні механізми взаємодії між суспільством та вищим органом фінансового контролю (Рахунковою палатою) з метою залучення суспільства під час планування та виконанні значимих аудиторських перевірок.

У Законі України «Про Рахункову палату» [15] йдеться лише про зв'язки з громадськістю та засобами масової інформації (стст. 25, 21), проте конкретні форми та цілі цих зв'язків не передбачено.

Вважаємо за доцільне розширити ці положення, передбачивши: цілі та форми зв'язків з громадськістю, форми і методи взаємодії на етапі планування контрольних-аналітичних та експертних заходів й обговорення їх результатів, що відповідатиме міжнародній практиці у сфері відкритості бюджету та організації державного фінансового контролю. Зокрема, І. Р. Данчевська вважає, що найкращим було б створення в системі управління належних інформаційних систем (наприклад, сайти міських, обласних рад) з обов'язковим розміщенням інформації про проведеній державний фінансовий аудит й аудиторський висновок [10, с. 110].

У Положенні про Державну аудиторську службу України, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 (зі змінами та доповненнями) [22], взаємодія з громадськістю розглядається недостатньо. У п. 15 йдеться про інформування громадськості про свою діяльність та стан реалізації державної політики у визначеній сфері, в п. 16 – про «здійснення розгляду звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Держаудит-служби, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління». Вважаємо за необхідне розширити дані положення, передбачивши:

1) цілі участі громадськості в державному фінансовому контролі та взаємодії Державної аудиторської служби України та громадськості;

2) форми і методи взаємодії на етапі планування державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектувань тощо;

3) двосторонні комунікації стосовно обговорення результатів аудиту, перевірок та інспектувань і прийняття рекомендацій;

4) механізм формування експертних груп з громадськості для участі у відповідних заходах.

Ефективний суспільний (громадський) нагляд – це важливий елемент підтримки і посилення довіри до системи державного фінансового контролю серед громадськості. До основних принципів, за якими має бути побудована система суспільного (громадського) нагляду у сфері бюджетного менеджменту, віднесено такі позиції: обов'язковість (система суспільного (громадського) нагляду має бути запроваджена на усіх ланках бюджетної системи (державний та місцевий бюджети усіх рівнів); незалежність (має бути передбачена процедура формування груп із зацікавлених осіб, які не повинні бути пов'язані зі сферою, до участі в якій вони залучаються); професійність (особи, які залучатимуться до системи суспільного (громадського) нагляду, повинні мати знання у сферах, які пов'язані з бюджетною системою, бюджетним процесом, бюджетними ресурсами тощо, або завдяки своїм колишнім професійним навичкам, чи, як альтернатива, завдяки наявним знанням); прозорість (формування осіб повинно здійснюватися згідно з належною та прозорою процедурою висунення, має передбачатися оприлюднення річних програм робіт і звітів про проведену діяльність); відповідальність (учасники системи суспільного (громадського) нагляду повинні нести відповідальність за свої висновки та пропозиції).

Результати дослідження свідчать про необхідність запровадження таких напрямів удосконалення державного фінансового контролю в частині організаційної та інституціональної складових:

- розширити сферу об'єктів, які підпадають під контроль (аудит) Рахункової палати, сферою публічних фінансів, що включають публічні фінанси держави, публічні фінанси органів місцевого самоврядування, публічні фінанси публічних фондів суспільного (соціального) призначення;

- викласти в новій редакції Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»,

## **Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю**

висвітливши в ньому завдання та повноваження Рахункової палати і інших контрольних органів;

- передбачити чіткі положення щодо здійснення контролю за надходженням коштів до місцевих бюджетів та їх витрачанням, визначивши суб'єктів контролю (Рахункову палату та Державну аудиторську службу України), їх завдання, повноваження та взаємодію між собою й іншими органами, в першу чергу, Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету;

- розширити сферу повноважень Рахункової палати та уточнити коло завдань, які виконує Державна аудиторська служба України, включивши до їх переліку потребу у перевірці та оцінці: казначейського обслуговування місцевих бюджетів; повноти нарахування, своєчасності сплати і зарахування на єдиний казначейський рахунок податків, зборів, обов'язкових платежів, інших доходів місцевих бюджетів; ефективності адміністрування контролюючими органами надходжень до місцевих бюджетів; впливу наданих пільг зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, інших платежів до місцевих бюджетів на ефективність їх виконання; виконання замовлень і публічних закупівель за рахунок коштів, отриманих місцевими бюджетами у вигляді трансфертів;

- передбачити необхідність обов'язкового подання аудиторських звітів за результатами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів та виконання бюджетних програм, проведених Державною аудиторською службою України до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та Рахункової палати як вищого органу державного фінансового контролю;

- передбачити більш широкий механізм участі громадськості у державному фінансовому контролі в цілому та контролі за дотриманням бюджетного законодавства зокрема, визначивши, по-перше, його необхідність та цілі у Конституції України та бюджетному законодавстві, а по-друге, форми та методи взаємодії на етапі планування контрольних аналітичних та експертних заходів (державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектувань тощо), двосторонніх комунікацій для обговорення результатів аудиту, перевірок та інспектувань і прийняття рекомендацій; порядок формування експертних груп з громадськості для участі у відповідних заходах.

Викладені пропозиції забезпечать дотримання таких принципів контролю, як цілісність та повнота, а також приведення вітчизняної системи державного фінансового контролю (аудиту) відповідно до вимог документів міжнародних організацій.

### **Список використаних джерел**

1. Бюджетний кодекс України (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>
2. Панкевич Л. В., Зварич М. А., Могиляк П. Я., Хомічак А. Н., Бюджетний Б. І. менеджмент: навч. посіб. К.: Знання, 2006. 293 с.
3. Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина, Г. Б. Погріщук. Тернопіль: Крок, 2015. 522 с.
4. Федосов В., Опарін В., Сафонова Л. та ін. Бюджетний менеджмент: підручник / за заг. ред. В. Федосова. К.: КНЕУ, 2004. 864 с.
5. Виговська Н. Г., Литвинчук І. В. Ефективність контролю місцевих фінансів у системі бюджетного менеджменту. *Економіка і суспільство*. 2018. № 15. С. 650–655.
6. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юрид. лит-ра, 1973. 134 с.
7. Гупаловська М. Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України: дис. ... канд. екон. наук 08.00.08. Тернопіль, 2012. 241 с.
8. Гуцайлюк З. В. Економічні ризики в інформаційній системі бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 7. С. 8–13.
9. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. № 11. С. 503–507.
10. Данчевська І. Р. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів. *Інтелект*. 2017. № 4. С. 107–110.
11. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник. К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. 304 с.
12. Дрозд І. К. Контроль економічних систем: монографія. К.: Імекс-ЛТД, 2004. 312 с.
13. Дяченко М. Державний фінансовий контроль в контексті посилення дієвості бюджетної політики стимулювання регіонального розвитку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2014. № 1 (154). С. 99–104.

## Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю

14. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ (в редакції Закону України від 16 жовтня 2012 р. № 5463-VI зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

15. Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 р. № 576-VIII (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

16. Зорій Н. М., Мельник Н. Г. До питання вдосконалення інструментарію бюджетного контролю. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2013. Випуск 23. С. 161–164.

17. Коломийчук Н. М. Державний внутрішній фінансовий контроль в бюджетному процесі: дис. ... канд. екон. наук 08.00.08. Тернопіль, 2012. 219 с.

18. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

19. Лімська декларація керівних принципів контролю: Декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI): від 1 жовтня 1977. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>

20. Лісовий А. В Уніфікація термінології державного фінансового аудиту в системі контролюючих органів України. *Економічний вісник. Серія: Фінанси. Облік. Оподаткування*. 2017. Випуск 1. С. 85–91.

21. Монаєнко А. О. Повноваження органів державної влади щодо здійснення фінансово-бюджетного контролю місцевих бюджетів. *Економіка та держава*. 2006. № 7. С. 81–91.

22. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п>.

23. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>

24. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними

органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів: постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/-698-2007-п>

25. Рекова Н. Ю. Розвиток методології економічного аналізу та аудиту результатів реалізації фіскальної децентралізації: дис. ... докт. екон. наук 08.00.08; 08.00.09. Чернігів, 2018. 546 с.

26. Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2001. 186 с.

27. Слободяник Ю. Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація: дис. ... докт. екон. наук 08.00.09. Одеса, 2014. 585 с.

28. Собкова Н. Д. Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин: автореф. дис. ... канд. екон. наук 08.00.08 Львів, 2013. 23 с.

29. Собкова Н. Д. Необхідність фінансового контролю в процесі планування місцевих бюджетів в умовах трансформаційних зрушень. *Економічний аналіз*. 2013. Т. 13. С. 188–193.

30. Статистичний збірник «Бюджет України 2010 рік». Київ, 2011. 291 с. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>

31. Статистичний збірник «Бюджет України 2013». Київ, 2014. 244 с. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>

32. Статистичний збірник «Бюджет України 2015». Київ, 2016. 307 с. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>

33. Статистичний збірник «Бюджет України 2016». Київ, 2017. 316 с. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>

34. Статистичний збірник «Бюджет України 2017». Київ, 2018. 308 с. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>

35. Стефанюк І. Б. Об'єктивні засади проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів. *Фінанси України*. 2012. № 6. С. 8–15.

36. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Державний аудит публічних фінансів: навч. посіб. Одеса: «Кримполіграф-папір», 2016. 412 с.

37. Шашкевич О. Л. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів: монографія / Модернізація місцевих фінансів України в умовах економічних і соціальних трансформацій / за ред. О. П. Кириленко. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2008. 376 с.

38. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного

фінансового контролю в Україні: дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09. ДВНЗ «УАБС НБУ». Суми, 2011. 260 с.

39. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): монографія. К.: Київ. держ. торг-екон. ун-т, 1998. 371 с.

40. Шохин С. О. Эффективность бюджетно-финансового контроля. М.: Прогресс, 1995. 62 с.

41. Open Budgets. The Open Budget Survey. URL: <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/downloads/>

#### **6.4. Ризик-орієнтований підхід у системі державного фінансового контролю**

У сучасних умовах реформування підходів публічного управління та адміністрування система державного фінансового контролю потребує створення на основі вже наявного, в тому числі зарубіжного досвіду, механізму фінансового контролю, метою якого буде досягнення заданих результатів під час формування та виконання бюджетів, що відповідає принципам фінансової політики держави. Актуальність питань організації фінансового контролю в системі публічних фінансів дозволяє розглядати фінансовий контроль як одним з найважливіших елементів державних реформ у країні.

Для оптимального використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, задіяних під час здійснення державного фінансового контролю, а також підвищення результативності діяльності, контролюючі органи у процесі організації окремих видів державного фінансового контролю застосовують ризик-орієнтований підхід, який полягає у визначенні «зон ризику» в діяльності суб'єктів бюджетного права. Варто зауважити, що впровадження ризик-менеджменту у разі здійснення державного контролю в Україні має переслідувати таку мету, як підвищення ефективності контрольно-аудиторської діяльності.

Внутрішній контроль є цілісним процесом, що залежить як від керівництва, так і від усього персоналу, та передбачає вжиття комплексу заходів, таких як розподіл (делегування) повноважень, управління ризиками, моніторинг досягнення запланованих результатів тощо, спрямованих на забезпечення достатніх гарантій у