

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра  
аудиту та державного контролю

Факультет  
обліку та аудиту

**ЧЕМЕРИС Інна Юріївна**

**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: СТАН ТА  
ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту та  
державного контролю  
Шевчук Олена Дмитрівна

ВІННИЦЯ – 2018

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра аудиту та державного  
контролю

Завідувач кафедри  
д.е.н., професор \_\_\_\_\_ Л.В. Гуцаленко  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 р.

**ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ**

Студентці Чемерис Інні Юріївні

на тему:

«Державний фінансовий контроль в Україні: стан та перспективи розвитку»  
затверджена Наказом від «10» листопада 2017 р., № 261 м

**Календарний план виконання магістерської роботи**

<b>Структура роботи</b>		<b>Термін підготовки</b>
Вступ		до 20.09.2018 р.
Розділ 1	Теоретичні засади та нормативне регулювання державного фінансового контролю в Україні	до 20.09.2018 р.
Розділ 2	Особливості функціонування системи державного фінансового контролю в Україні	до 20.10.2018 р.
Розділ 3	Удосконалення та перспективи розвитку вітчизняної системи державного фінансового контролю	до 23.11.2018 р.
Висновки та пропозиції		до 30.11.2018 р.
Список використаних джерел		до 30.11.2018 р.

Термін подання роботи на кафедру  
для попереднього захисту «17» грудня 2018 р.

Завдання видав  
керівник «10» листопада 2017 р.

Підпис \_\_\_\_\_

## АНОТАЦІЯ

на магістерську роботу «Державний фінансовий контроль в Україні: стан та перспективи розвитку»

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади формування і розвитку системи державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки.

Об'єктом дослідження являється фінансово-економічні та правові відносини у сфері державного фінансового контролю в Україні, процес організації державного фінансового контролю на базовому підприємстві, а саме: на ТОВ «Курланд», що знаходиться в с. Телелинці Жмеринського району Вінницької області, а також звітні статистичні дані державних контролюючих органів.

Метою дослідження є формування теоретико-методологічних засад організації єдиної системи державного фінансового контролю, а також розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів в Україні.

Досягненню поставленої мети сприяє виконання наступних завдань: дослідити сутність і функції державного фінансового контролю; визначити організаційні та функціональні недоліки реалізації контролю за використанням державних фінансових ресурсів; проаналізувати правові основи формування системи державного фінансового контролю; визначити стратегію розвитку та напрямки підвищення ефективності державного фінансового контролю; розробити методологічні основи формування єдиної системи державного фінансового контролю; конкретизувати роль та місце аудиту ефективності в єдиній системі державного фінансового контролю;

Ключові слова: державні фінанси, контролюючі органи, державний фінансовий контроль, контрольно-перевірочний процес.

Основний зміст роботи викладено на 141 сторінці, включає 7 таблиць, 19 рисунків. Використано 138 літературних джерел.

## ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	8
1.1. Сутність системи державного фінансового контролю	8
1.2. Класифікація організаційних форм, видів і методів контролю	15
1.3. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні	33
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	46
2.1. Сутність і способи організації зовнішнього контролю в системі державного фінансового контролю в Україні	46
2.2. Практика здійснення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні	61
2.3. Порядок взаємодії Рахункової палати України в системі здійснення державного фінансового контролю	91
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	111
3.1. Інформаційне та програмне забезпечення ефективності діяльності органів державного фінансового контролю	111
3.2. Необхідність та напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні як вимога сьогодення	119
3.3. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні	126
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	137
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	142
ДОДАТКИ	157

## ВСТУП

*Актуальність теми.* 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.

З переходом до ринкової економіки в Україні відбулися докорінні зміни політичних і економічних основ державності, кардинальна реконструкція економіки, формування нової фінансової системи та ринкових інститутів. Існуюча раніше система державного фінансового контролю за використанням державних ресурсів, орієнтована на економіку, в якій основна роль належала державній власності, у сучасних умовах господарювання практично повністю втратила свою дієвість та ефективність. Про це свідчать зростаючі кожного року обсяги фінансових порушень і зловживань. У той же час у державі утворилася низка розрізнених державних контролюючих органів, які, по суті, не є самостійними, не пов'язані між собою узгодженою нормативно-правовою базою, не мають єдиної інформаційно-комунікаційної інфраструктури, а їхні дії недостатньо координовані.

Вагомий внесок у розвиток теорії державного фінансового контролю зробили такі відомі вчені: С.В. Бардаш, Ф.Ф. Бутинець, Є.В. Горбачова, Л.В. Гуцаленко, Г.В. Дмитренко, І.К. Дрозд, С.В. Жулій, Т.Б. Жураковський, Н.Г. Здирко, В.Ф. Максимова, В.Ф. Піхоцький, В.К. Симоненко, О.А. Шевчук та ін.

Високо оцінюючи вклад зазначених дослідників у розвиток теорії і практики державного фінансового контролю, мусимо вказати на нагальну необхідність розробки сучасних теоретичних і методологічних засад єдиної системи державного фінансового контролю.

*Мета і завдання дослідження.* Метою дослідження є формування теоретико-методологічних засад організації єдиної системи державного

фінансового контролю, а також розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів в Україні.

Для досягнення зазначеної мети у роботі були поставлені та вирішені такі завдання:

- дослідити сутність і функції державного фінансового контролю;
- визначити організаційні та функціональні недоліки реалізації контролю за використанням державних фінансових ресурсів;
- проаналізувати правові основи формування єдиної системи державного фінансового контролю та довести необхідність її створення в Україні;
- визначити стратегію розвитку та напрямки підвищення ефективності державного фінансового контролю;
- розробити методологічні основи формування єдиної системи державного фінансового контролю;
- конкретизувати роль та місце аудиту ефективності в єдиній системі державного фінансового контролю;
- розглянути перспективи розвитку та розробити заходи щодо удосконалення вітчизняної системи державного фінансового контролю;

*Об'єкт дослідження* – фінансово-економічні та правові відносини у сфері державного фінансового контролю в Україні, процес організації державного фінансового контролю на базовому підприємстві, а саме: на ТОВ «Курланд», що знаходиться в с. Телелинці Жмеринського району Вінницької області, а також звітні статистичні дані державних контролюючих органів.

*Предмет дослідження* – теоретичні та практичні засади формування і розвитку системи державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки.

*Методи дослідження.* Загальну методологічну базу дослідження склали: діалектичний метод наукового пізнання і системний підхід до вивчення економічних та соціальних явищ; фундаментальні положення інституціональної теорії, теорії фінансів. Для вирішення поставлених завдань було використано

такі методи дослідження: аналіз і синтез (для обґрунтування теоретичних засад державного фінансового контролю, практичних рекомендацій щодо впровадження єдиної системи та перспективних форм і методів державного фінансового контролю); логічне узагальнення подій (для розроблення стратегії переходу до перспективних форм і методів державного фінансового контролю); економіко-статистичні методи збору та обробки інформації.

Інформаційну базу дослідження склали законодавчі та нормативні акти України з питань регулювання бюджетного процесу, організації державного фінансового контролю, застосування програмно-цільового методу в системі державного управління, а також нормативно-правові і методичні матеріали Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, статистичні матеріали Рахункової палати України, Державної аудиторської служби України, Державної фіскальної служби України.

*Практичне значення одержаних результатів.* На базі теоретичного дослідження та вивчення практичної діяльності вітчизняних контролюючих органів запропоновано шляхи удосконалення організації державного фінансового контролю в Україні.

*Наукова новизна дослідження* полягає у розробленні концептуальних засад створення єдиної системи державного фінансового контролю і науково-методологічних основ організації та проведення контрольних-аналітичних заходів за прогресивними методами та формами.

*Апробація результатів дослідження.* Результати магістерського дослідження було представлено на студентському науковому семінарі “Особливості функціонування вітчизняної системи фінансового контролю в умовах поглиблення глобалізаційних процесів”, що відбувся 29 березня 2018 року на кафедрі аудиту та державного контролю ВНАУ.

*Структура і обсяг дослідження.* Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 141 сторінці друкованого тексту, включає 7 таблиць, 19 рисунків. Використано 138 літературних джерел.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

#### 1.1. Сутність системи державного фінансового контролю

Потребою сьогодення є формування дієвої системи державного фінансового контролю (ДФК). Сьогодні доволі важливим і актуальним є питання розбудови і становлення цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, без вирішення якого неможливо підвищити ефективність виробництва, конкурентоспроможність базових галузей національної економіки, розв'язати проблеми життєдіяльності держави, знизити рівень тінізації економіки і корупції.

Проблематикою фінансового контролю в усіх його проявах займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як: Барабаш Н.С., Бардаш С.В., Басанцов І.В., Гарасим П., Гуцаленко Л.В., Жулій С.В., Здирко Н.Г., Калюга Є.В., Максимова В.Ф., Піхоцький В.Ф., Пожар Т.О., Симоненко В.К., Слободяник Ю., Стефанюк І.Б., Шевчук О.А., Шевчук О.Д., Хомутенко В.П. та інші.

Високо оцінюючи внесок дослідників у висвітлення теоретико-методологічних засад і практичних аспектів організації ДФК, маємо, однак, зазначити, що на сьогодні залишається низка невирішених проблем у цій сфері. Ключовою з них є проблема функціонування органів державного фінансового контролю на засадах системного підходу, який передбачає, насамперед, пошук шляхів конструктивної взаємодії органів контролю різних рівнів, законодавче забезпечення їх організації і функціонування, єдину методологію спільної діяльності, створення єдиного інформаційного простору.

В Україні досі відсутня єдина система ДФК, що негативно позначається на результативності і ефективності цього різновиду контрольної діяльності. Відтак потребою сьогодення є формування дієвої системи ДФК. Сьогодні доволі важливим і актуальним є питання розбудови і становлення цілісної системи ДФК в Україні, без вирішення якого неможливо забезпечити, посту-



пальний соціально-економічний розвиток, реальне реформування бюджетної системи та системи соціального забезпечення, розв'язання нагальних потреб у різних сферах життєдіяльності держави, ефективного використання державної власності, становлення в Україні громадянського суспільства [17].

В економічній і юридичній літературі поняття «система контролю» майже не вживається, а якщо й вживається, то найчастіше без змістовного і термінологічного аналізу. В технічній літературі це поняття вживається широко, оскільки створення скільки-небудь складного технічного об'єкта без системи контролю за його формуванням і функціонуванням практично неможливо. Системами контролю тут називають сукупність: 1) технічних пристроїв, що здійснюють вимір параметрів і контроль стану об'єкта за заданим алгоритмом; 2) засобів контролю і виконавців; 3) засобів контролю і суб'єкта контролю, об'єднаних в інформаційну систему контролю.

Наявність зв'язків між переліченими елементами і необхідність здійснення аналітико-інформаційної роботи підкреслюють, що система контролю є багато в чому інформаційною системою, що базується на обробці великих масивів інформації, для чого необхідне застосування сучасних засобів її опрацювання.

Система контролю трактується і як сукупність організаційної структури і ініційованих її суб'єктами процесів управлінського, технологічного, агентського і оцінювального контролю, що включають методи, засоби і прийоми, які виявляють чи перешкоджають виникненню відхилень фактичного стану об'єкта від установленого еталона, для забезпечення досягнення цілей діяльності і його функцій в межах норм, установлених нормативно-правовими актами, і оптимальних ризиків [27].

В.Л. Плєскач і К.С. Жадько дещо розширюють ряд елементів системи фінансового контролю, включаючи до нього: суб'єктів, об'єкти, предмет, принципи, методи, форми, види контролю, етапи процесу контролю, прийняття управлінських рішень за результатами контролю [77, с. 86].

Вельми важливим, на наш погляд, є з'ясування сутності системи ДФК.

Причому сутність останньої тлумачиться як спрощено як сукупність взаємопов'язаних і взаємодіючих інститутів, які функціонують як єдине ціле, що мають спільні цілі і завдання [4], так і більш комплексно.

Розглядаючи ДФК як соціальну систему, основними характеристиками якої є: елементи (суб'єкт, об'єкт і контрольна дія), зв'язки, межі та середовище, а підсистемами – контролююча і контрольована (підконтрольна), С.М. Клімова робить висновок, що сукупність елементів ДФК може стати системою у разі, коли вона отримує здатність до самоорганізації, саморегулювання, адекватного реагування на зміни в середовищі, де перебуває (адже вона існує в межах конкретної держави з конкретними економічними умовами). Причому така система розглядається дослідницею і як статичне і як динамічне явище.

Дослідники висувають систему методичних підходів по побудови системи комплексного контролю в ході виконання проектів, яка, на наше переконання, певною мірою є правомірною, а відтак може бути використана й стосовно формування системи ДФК [74]:

1) структура системи контролю є упорядкованою і цілісною, що передбачає, що система термінологічно і структурно єдина, точно ідентифіковані всі джерела і одержувачі інформації, організація руху потоків інформації несуперечлива;

2) система контролю включає механізм зворотного зв'язку з інформацією про досягнення результатів, що уможлиблює виявлення виникаючих, в тому числі непередбачуваних, проблем, і корегування дій з метою уникнення негативних відхилень в ході виконання проекту;

3) структура системи контролю має багаторівневий характер. При цьому декомпозиція кожного рівня, що послідовно деталізує опис системи, за складом процесів і зв'язків відповідає єдиному формату, що, зокрема, уможлиблює заміну вирішення одного завдання великої складності (побудова системи контролю) розв'язанням великої кількості простіших завдань (за елементами і процесами кожного рівня декомпозиції);

4) концепція контролю має цілеспрямований наскрізний характер, що

означає, що системоутворюючим чинником є кінцевий результат функціонування системи загалом. Організація процесів всередині системи підпорядкована логіці ієрархії і послідовності руху результатів. Відтак єдність інформації про результати забезпечується як по вертикалі рівнів декомпозиції, так і по горизонталі – від процесу до процесу всередині кожного рівня;

5) в основу побудови системи контролю покладена раціональна організація потоків інформації, що означає, що відправники і одержувачі інформації точно ідентифіковані, забезпечена цілісність, безперервність і несуперечливість інформаційних потоків;

6) комплексний характер системи контролю передбачає забезпечення постійних в ході виконання проекту взаємодій з системами планування, бюджетування і регулювання, а також оцінку прогнозу наслідків;

7) система контролю включає механізм верифікації отримуваної від виконавців інформації і стимулювання передачі достовірної інформації про хід виконання робіт по проекту;

8) концепція контролю носить адресний характер. Він націлений на учасників проекту, які приймають рішення про участь в ньому і його фінансуванні: замовника, інвестора і їх представників. Їм необхідно своєчасно одержувати інформацію про відхилення в ході виконання, прогностичні значення тривалості і вартості проекту, мати фінансовий резерв у разі невиконання заданих обсягів в запланований строк.

Втім, на наш погляд, пропонована система методичних підходів по побудові системи комплексного контролю в ході виконання проектів в основному акцентована на інформаційний аспект функціонування контрольної системи і не враховує повною мірою інші важливі підсистеми її формування, функціонування і розвитку.

Система ДФК визначається як поєднання структурної побудови ДФК, сукупності об'єктів та суб'єктів контролю та взаємодія між ними під час здійснення покладених функцій, при цьому необхідно доповнити його метою ДФК. В рамках органів системи визначаються такі складові, як зовнішній, внут-

рішній, відомчий та спеціалізований ДФК залежно від рівнів проведення [18].

Така система охоплює як нормативно-правову базу, так і органи, що здійснюють державний контроль, та форми і методи контролю [107, с. 264].

Проте, на наш погляд, у даних визначеннях штучно розірвано органічний зв'язок між структурою системи і її об'єктами і суб'єктами, а також неправомірно ототожнюються контролюючі органи й різновиди ДФК, а її забезпечуючі підсистеми зводяться лише до нормативно-правової, організаційної і методичної.

Вбачають у системі ДФК і складний механізм правових, фінансових, економічних, організаційних й інших методів впливу держави з метою забезпечити законність і достовірність фінансових операцій, об'єктивну оцінку їх економічної ефективності і доцільності, а також збільшення доходів бюджету, схоронність і розумне розпорядження державною власністю [12]. Однак, на наше переконання, система ДФК, звичайно, не зводиться лише до сукупності методів. Некоректним при цьому виглядає і використане словосполучення «механізм методів».

Розглядається система ДФК і як не строга ієрархія органів фінансового контролю і їх підпорядкованість, а як єдність цілей, принципів і узгодженість дій в сфері фінансового контролю за державними і муніципальними коштами [14]. Проте, на наше переконання, існування системи не може бути без наявності певних органів, а у різних органів ДФК апріорі не може бути однакових цілей.

Піхоцький В. під системою ДФК розуміє сукупність взаємодіючих елементів (органів), уповноважених здійснювати основані на єдиних цілях, завданнях і принципах заходи з перевірки, попередження і усунення порушень фінансового законодавства державними і комерційними організаціями в цілях забезпечення розвитку і економічної безпеки держави [74]. Втім, на наш погляд, призначення системи ДФК не може зводитися виключно до перевірки, попередження і усунення порушень фінансового законодавства, а й оцінювати доцільність і ефективність різних аспектів функціонування підконтрольних

суб'єктів.

В.В. Іванчо, критично оцінюючи домінуюче в економічній літературі теоретичне уявлення про структурування системи ДФК на основі ієрархічності і підпорядкованості системи контролюючих органів вищому незалежному контрольному органу, робить висновок про те, що об'єктивна специфіка розвитку відносно відокремлених складових ДФК не завжди дозволяє забезпечити єдиний контрольний механізм [41].

Плескач В.Л., зазначає, що загальноприйнятого визначення поняття «система фінансового контролю» не існує, хоча термін широко використовується не лише в літературі, але й у нормативно-правовій, адміністративно-управлінській, навчальній та іншій пов'язаній з ДФК діяльності. Він наголошує, що автори, як правило, не розкривають змісту і особливостей фінансового контролю як суспільно-економічної системи; схему «будь-якої системи контролю» поширюють на систему фінконтролю, не помічаючи, що конструкція, представлена схемою, нелогічна й внутрішньо суперечлива; в ній штучно поєднані власні елементи системи і зовнішні умови її існування. Тому, на його думку, систему фінконтролю слід визначати і досліджувати так, як вона складається в реальній дійсності, в конкретних діях людей, які формують і здійснюють суспільне регулювання і державне управління [77, с. 85-87].

Основна якісна характеристика системи ДФК – її єдність, яка забезпечується повнотою і несуперечливістю законодавчих й інших актів, що становлять правову базу, націленістю діяльності всіх органів контролю на досягнення достовірних результатів ревізій і перевірок на контрольованих напрямках і ділянках, застосуванням при здійсненні контрольних заходів однакових форм і методів контролю [27].

Зазначається також, що система ДФК складається з таких елементів: суб'єкт, об'єкт, предмет, принципи, методи; процес контролю і прийняття рішень за його результатами [14].

Я.П. Максимова наголошує, що системою державного контролю, адекватною сучасним умовам управління, є «творча система державного контролю»,

що базується на процесному і концептуальному підході до управління, яка зможе виступити гарантом прав власників, захисту від чиновників; інструментом верифікації розроблених концепцій, програм і законів; механізмом контролю діяльності урядових органів управління і їх апаратів; перевірки ефективності дії законодавчих актів [59]. Однак, таке визначення, не дає уявлення про сутність даної системи.

На наш погляд, цілком можна погодитись з тим, що загалом дієва система має забезпечувати надійне здійсненняДФК за трьома основними напрямками:

- формування і використання всіх державних коштів, незалежно від того, в якому вигляді вони існують – бюджетному чи будь-якому іншому;
- діяльність органів виконавчої влади, на які покладено практичне проведення фінансової, бюджетної, кредитної, грошової, податкової та валютної політики;
- залучення і використання коштів юридичних і фізичних осіб кредитними й іншими організаціями, яким законодавством надане таке право [71].

Втім, вищенаведені напрями, на наш погляд, охоплюють не всі об'єктиДФК. А відтак вони мають бути доповнені такими аспектами, як використання державної власності; боргова, інвестиційна, митна, антимонопольна політики та політика ціноутворення; формування, розподіл, перерозподіл й використання коштів для здійснення підприємницької діяльності, а також використання підприємницьких структур (насамперед, банків і небанківських фінансових установ) для обслуговування державних коштів; фінансова розвідка процесів, пов'язаних з існуванням «тіньової» економіки, політики в сфері протидії (запобіганням) легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму.

Єдина системаДФК, на наш погляд, має включати повноцінні підсистеми зовнішнього і внутрішньогоДФК. Водночас, за теорією структурно-функціонального аналізу Е. Дюркгейма, що розглядає будь-який інститут (зокрема і фінансовий) з позицій відповідності певним суспільним потребам, підсистему парламентськогоДФК можна уявити як: систему ідей, цінностей, цілей, норм,

принципів, нормативно-правових актів, інститутів і відносин, об'єктів і предмету; сукупність завдань і функцій, форм і методів, техніки і технології фінконтролю, оцінку його ефективності тощо [17].

Таким чином, узагальнюючи вищенаведене, під системоюДФК, на наш погляд, слід розуміти цілісну взаємопов'язану і взаємозумовлену, ієрархічну та динамічну сукупність моделей, видів, функцій, принципів, цілей, завдань, предметів, суб'єктів, об'єктів, етапів, форм, методів й засобів забезпеченняДФК, призначених для виміру законності, доцільності, результативності і ефективності використання державних фінансових ресурсів і державної власності й реалізації фінансової, бюджетної, податкової, митної, грошово-кредитної, валютної, боргової, інвестиційної, антимонопольної політики та політики ціноутворення; здійснення підприємницької діяльності; фінансової розвідки процесів, пов'язаних з існуванням «тіньової» економіки, політики в сфері протидії (запобігання) легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму; вироблення і вжиття необхідних для їх вдосконалення превентивних і коригуючих заходів.

Наведене визначення відрізняється від існуючих визначенням характеру взаємозв'язку між її елементами, уточненням їх переліку і мети використання, розширенням предметуДФК, що дає чіткі орієнтири для формування такої системи.

## **1.2. Класифікація організаційних форм, видів і методів контролю**

Перехід економіки до ринкових відносин, створення нових суб'єктів господарювання з різними формами власності зумовили кардинальні зміни колишньої системи фінансово-господарського контролю, яка відповідала потребам командно-адміністративної системи управління. Як результат цих змін, поряд із Державною аудиторською службою створено нові галузі контролю, а саме: аудит, Державну фіскальну службу, Державну казначейську службу, управління Пенсійного фонду, Антимонопольний комітет та ін.

За змістом економічного контролю, періодичністю, інформаційним забез-

печенням і формами здійснення, розрізняють фінансово-господарський і загальноекономічний контроль.

Фінансово-господарський контроль спрямований на фінансово-господарську діяльність підприємств у сфері виробництва, обміну і споживання суспільно необхідного продукту на мікроекономічному рівні. Господарська діяльність підприємств в умовах ринкової економіки узагальнюється з використанням грошових показників, тобто фінансового критерію. Тому в системі економічного контролю сформувався фінансовий контроль, зміст якого зумовлений виробничими відносинами і продуктивними силами у сфері макрота мікроекономіки господарської діяльності.

На рівні мікроекономіки функціонує фінансово-господарський контроль, який здійснюють Державна аудиторська служба і контрольно-ревізійні підрозділи власників капіталу, а також, на їхнє замовлення, незалежні аудиторські організації.

Мета фінансово-господарського контролю - сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці, а також самої праці у підприємницькій діяльності для одержання максимального прибутку.

Завдання фінансово-господарського контролю поділяються на окремі і загальні. Розв'язання окремих завдань передбачає перевірку однієї зі сторін господарської діяльності; загальних - усієї господарської діяльності підприємств із визначенням рентабельності та конкурентоспроможності продукції.

Важливі контрольні функції державного контролю виконує Державна аудиторська служба України та її підвідомчі структури в областях, містах, районах. Вона є центральним органом виконавчої влади, який координує свою роботу з Кабінетом Міністрів через міністра фінансів України.

Організаційні форми контролю визначаються його суб'єктами. За суб'єктами розрізняють контроль державний, муніципальний, незалежний та індивідуальний (тобто контроль власника) (рис. 1.1-1.2).

У здійсненні внутрішньогосподарського контролю на підприємствах головну роль відіграють працівники бухгалтерії, зокрема головні бухгалтери.



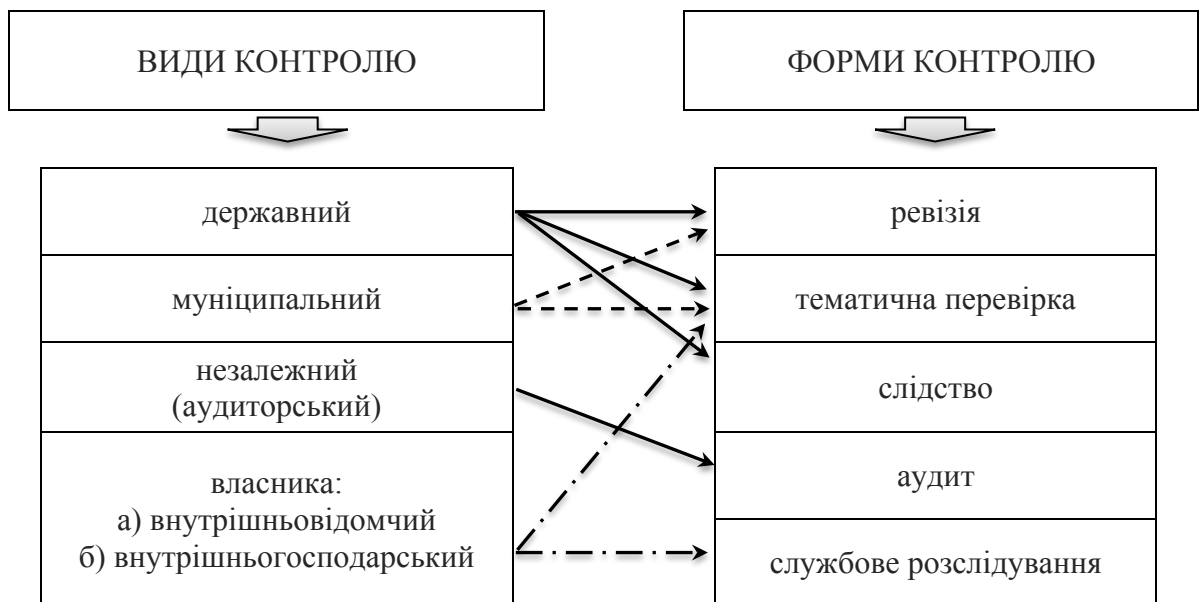


Рис. 1.1. Види і форми контролю

Функції контролю головний бухгалтер здійснює особисто і через апарат бухгалтерії. На великих підприємствах є спеціалісти, на яких покладено обов'язки контролерів (внутрішні аудитори, економісти-ревізори, контролери-ревізори).

В умовах ринкової економіки функції управління тісно пов'язані із системою фінансово-господарського контролю на підприємствах, в установах, об'єднаннях та перевіркою виконання ухвалених рішень.

Фінансово-господарський контроль на підприємствах може здійснюватися на різних рівнях управління [4].

Загальноекономічний контроль класифікують: за періодичністю здійснення; за інформаційним забезпеченням; за формами здійснення.

За періодичністю процедур контролю на підприємстві, послідовністю і стадіями їх здійснення фінансово-господарський контроль поділяють на попередній, оперативний (поточний), і підсумковий (ретроспективний).

Попередній контроль здійснюють усі органи державного і господарського управління, а також власники.

Оперативний контроль проводять у процесі виконання господарських операцій. Основне його завдання - виявити відхилення у процесі виконання

операцій з метою вжиття заходів щодо усунення негативних факторів і закріплення позитивного досвіду.

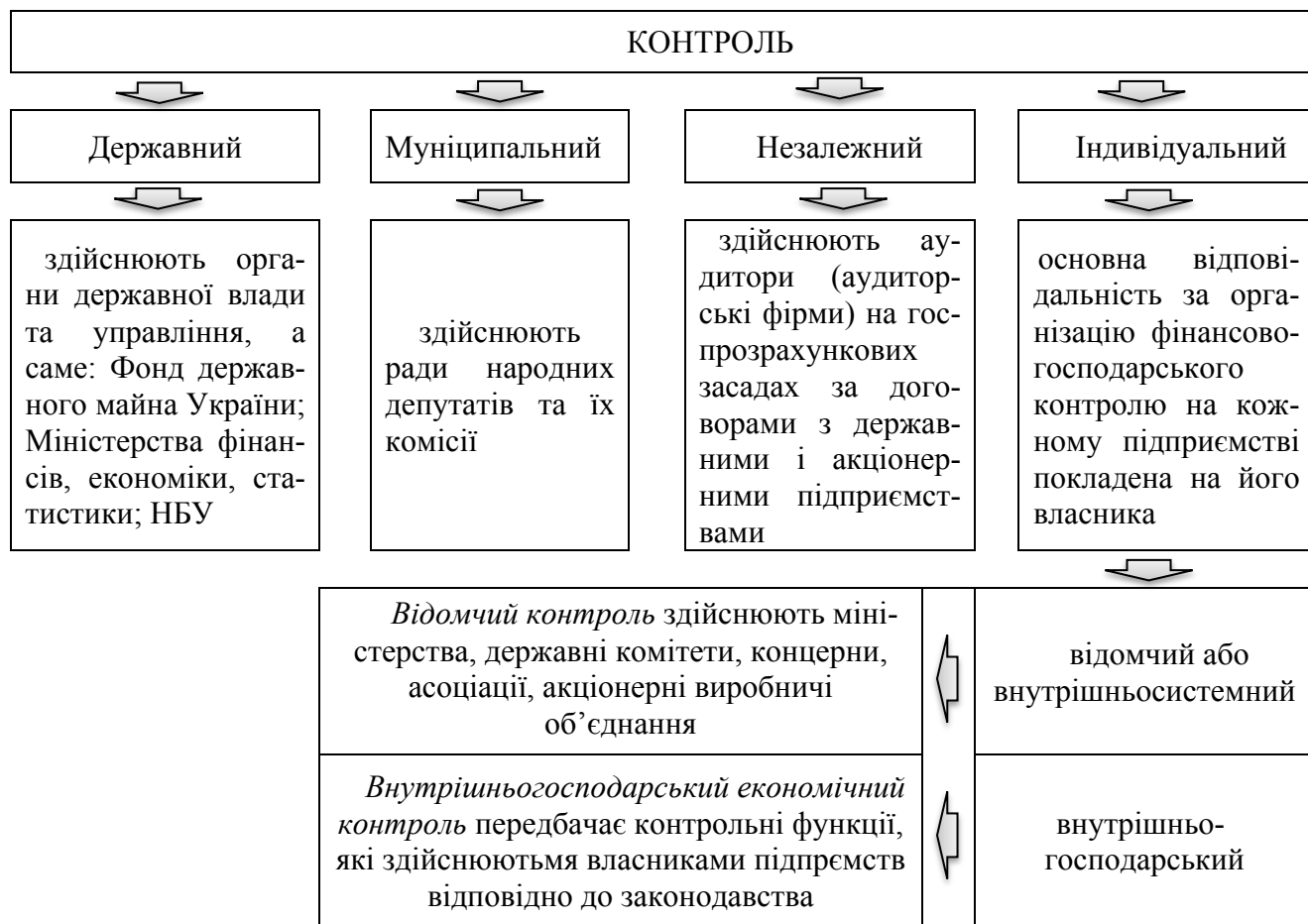


Рис. 1.2. Класифікація контролю за суб'єктами

Оперативний поточний контроль здійснюють інженери, технологи (інженери-технологи) за технологією виробництва, якістю сировини і продукції відповідно до стандартів і технічних умов. Поточний контроль операцій виробництва продукції дає змогу своєчасно виявити порушення норм витрат сировини у процесі її переробки, дотримання технології виробництва.

Підсумковий (завершальний) контроль здійснюють після завершення перевірки господарських операцій усіма контрольними органами. На відміну від попереднього й поточного, він передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення. Тому його ефективність у поточній господарській діяльності підприємств менша, ніж попереднього й поточного контролю. Але вимоги підсумкового контролю до вивчення фінансово-господарської

діяльності повніші і глибші. Його проводять на державному рівні, що дає змогу забезпечити всебічну і комплексну перевірку правильності й законності фінансово-господарських операцій на підприємствах, виявити порушення і зловживання, які інколи можуть приховуватися системою поточного контролю.

Основним завданням підсумкового (завершального) контролю є перевірка правильності та законності проведення господарських операцій на підприємствах, виявлення порушень і зловживань, а також розробка заходів щодо усунення виявлених недоліків і запобігання їм у майбутньому. Особливість його полягає у поглибленому і кваліфікованому вивченні всіх операцій і процесів виробничо-фінансової діяльності підприємства. Підсумковий контроль здійснюють у вигляді ревізій, тематичних перевірок та перевірок достовірності показників звітності. Особливу роль при цьому відіграє ревізія фінансово-господарської діяльності, проведена Державною аудиторською службою.

Найважливішою формою підсумкового (завершального) контролю є ревізія виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств, яку проводить власник не частіш як один раз на рік відповідно до Закону України "Про підприємства в Україні". Завдання її - остаточне оцінювання діяльності підприємства за минулий рік, виявлення резервів і надання допомоги підприємству у використанні їх, перевірка дотримання законодавства, збереження власності, достовірності обліку і звітності.

За інформаційним забезпеченням економічний контроль поділяють на документальний і фактичний. Документальний контроль визначає суть і достовірність господарських операцій за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вони відображені в бухгалтерському, внутрішньогосподарському і статистичному обліку. Фактичний контроль допомагає з'ясувати реальний стан об'єкта вимірюванням, зважуванням, підрахунками, лабораторним аналізом тощо.

За формою здійснення економічного контролю розрізняють превентивні, поточні, тематичні контрольні заходи та ревізії (рис. 1.3). Превентивні (запобіжні) контрольні заходи здійснюють на стадіях попереднього контролю

виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств. Власник перевіряє оптимальність планів і збалансованість ресурсів згідно з технічно обґрунтованими нормативами. Превентивні перевірки - найефективніший інструмент або засіб економічного контролю, адже вони дають змогу запобігти недолікам, перевитратам і втратам ресурсів у господарській діяльності підприємства. Поточні контрольні заходи - інструмент або засіб оперативного систематичного контролю конкретних операцій господарської діяльності підприємств, їх проводять усі контрольні органи з питань, що належать до їхньої компетенції. Тематичні контрольні перевірки - інструмент або засіб періодичного оперативного економічного контролю за виконанням підприємствами однорідних господарських операцій.

Ревізія - метод завершального (підсумкового) контролю, який дає змогу всебічно оцінити виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємства та інших об'єктів підприємницької діяльності щодо виконання виробничих і фінансових планів, витрачання матеріальних і трудових ресурсів, результатів некомерційної діяльності за звітний період, забезпечення збереження власності, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва.

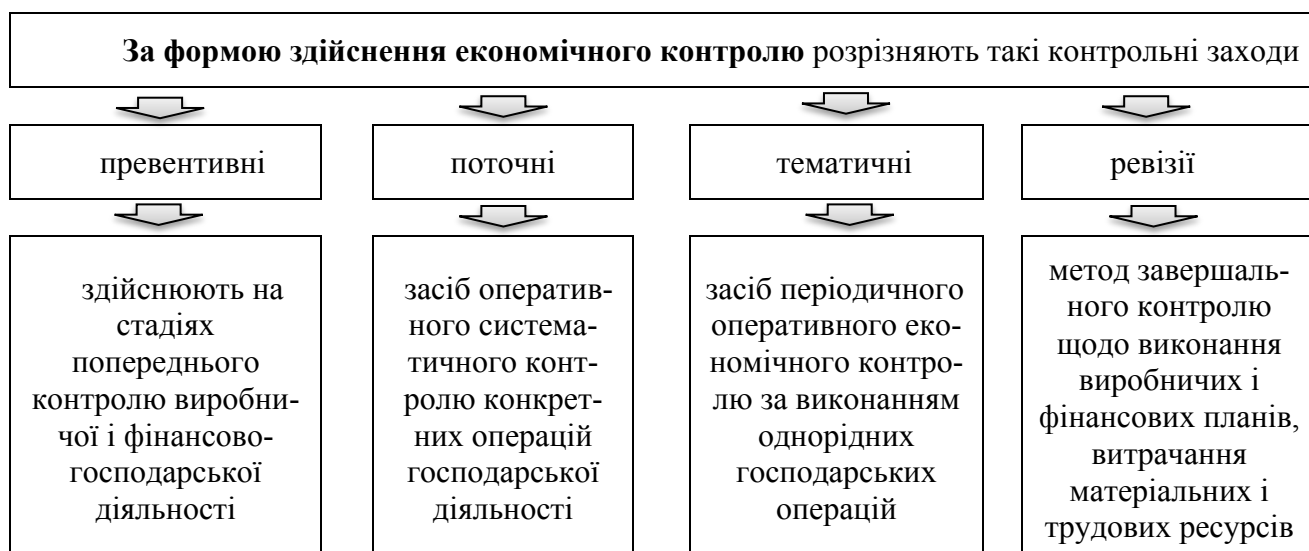


Рис. 1.3. Класифікація економічного контролю за формою здійснення

Під час проведення фінансово-господарського контролю сформувався і

його метод, який ґрунтується на специфічних і загальнонаукових методах та прийомах вивчення об'єктів.

До специфічних прийомів контролю належать:

- інвентаризація - періодична перевірка наявності цінностей, що перебувають на балансі підприємства, їх стану та умов зберігання;

- контрольні заміри - фактичний контроль, який застосовують при виконанні будівельно-монтажних робіт;

- спостереження (вибіркове, суцільне) - це пасивний метод дослідження, при якому ревізор, тобто спостерігач не впливає на розвиток подій, а лише вивчає об'єкт та його зміни;

- технологічний контроль - прийом контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво з метою перевірки оптимальності технології виробництва;

- експертиза - це форма застосування спеціальних знань, які застосовують у судово-бухгалтерській практиці;

- службове розслідування - перевірка діяльності керівництва підприємства;

- економічний аналіз - поділ господарських явищ і процесів на окремі складові та елементи. їх вивчення й оцінювання, обґрунтування закономірностей за наявними економічними фактами;

- експеримент - вивчення економічних явищ і процесів через їх відтворення у штучних умовах;

- економіко-статистичний аналіз - метод вивчення масових суспільно-економічних явищ;

- економіко-математичні методи - визначення найоптимальнішого варіанта вирішення економічного завдання за допомогою математичного моделювання;

- перевірка документів із застосуванням нормативно-правових, фактичних і спеціальних прийомів і способів;

- камеральна перевірка документів та звітності, тобто без виїзду на місця

розташування суб'єкта контролю;

- фактична перевірка - це перевірка документів із застосуванням нормативно-правових, фактичних і спеціальних прийомів і способів.

Як вже зазначалось, економічна категорія фінансово-господарський контроль виконує такі основні функції: профілактичну, інформаційну і мобілізуючу.

Профілактична функція полягає в тому, що у ринковому середовищі контролю підлягає вся господарсько-фінансова діяльність підприємства, що спонукає підприємців відповідально ставитися до виконання своїх обов'язків. З іншого боку, ліквідуються умови, які породжують безгосподарність. Контроль у цьому випадку покликаний виявляти подібні явища і сприяти їх ліквідації, реалізуючи при цьому профілактичну функцію.

Інформаційна функція полягає в тому, що одержана під час контролю інформація є підставою для прийняття відповідних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки яким забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється.

Мобілізуюча функція полягає в тому, що у процесі контролю виявляють не тільки недоліки, а й позитивні сторони діяльності. Останні як передовий досвід можуть стати надбанням інших суб'єктів господарювання [37].

Виходячи з економічних, юридичних, соціальних та політичних інтересів держави фінансово-господарський контроль (у вигляді ревізій) виконує ще такі державні функції:

- виконання Законів України, Указів Президента, постанов Верховної Ради, Кабінету Міністрів та інших нормативно-правових актів, які регулюють відносини державної власності, господарські, фінансові і податкові відносини;
- повноти й своєчасності надходження доходів у бюджет, цільового й економічного використання коштів державного бюджету та позабюджетних фондів;
- законності й ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів суб'єктами підприємницької діяльності та підприємствами, що перебувають на державному забезпеченні;

- дотримання розмірів встановлених штатів, ставок і фонду заробітної плати;
- касової дисципліни та законності операцій за рахунками у банку;
- забезпечення повноти оприбуткування та законності витрачання товарно-матеріальних цінностей;
- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;

Фінансово-господарський контроль допомагає державі здійснювати безперервне спостереження і перевірку роботи на об'єкті управління, встановлювати причини порушення законодавства, слідкувати за правильністю розподілу й споживання суспільного продукту і використання фінансових ресурсів. Функції фінансово-господарського контролю обумовлюються дією основного економічного закону суспільства і його інтересами. Контроль є функцією управління суспільними процесами. Це стосується насамперед соціального управління, політичного керівництва, народної демократії, правової держави.

Метод господарського контролю не слід сприймати абстрактно. При його розгляді необхідно розкрити сутність і зміст методу (рис. 1.4).

<b>Метод господарського контролю</b>	Сутність	Перевірка законності, достовірності та доцільності господарської діяльності
	Зміст	<i>Дослідження документів.</i> Вибір об'єктів контролю та їх нормативно-правового забезпечення. Обліково-обчислювальні та бухгалтерські процедури: перевірка документів за формою і змістом, їх зустрічна перевірка, взаємний контроль операцій, аналітична і логічна перевірки
		<i>Визначення реального стану об'єкту.</i> Включає: огляд, обмір, поштучний перерахунок, зважування, контрольний запуск сировини та матеріалів, лабораторний аналіз, інші прийоми фактичного контролю
		<i>Порівняння фактичних даних:</i> з обліковою і звітною інформацією; з небухгалтерською інформацією (плановою, інформативною тощо), що має відношення до господарських процесів фактів
		<i>Визначення та оцінка результатів.</i> Визначення відхилень за результатами порівняння та їх оцінка

Рис. 1.4. Сутність і зміст методу господарського контролю

Для одержання необхідних доказів у процесі контрольних дій під час проведення ревізій чи тематичних перевірок використовуються різні методичні прийоми і способи. Їх класифікують за двома групами (рис. 1.5):

- а) методичні прийоми фактичного контролю;
- б) методичні прийоми документального контролю.

*Методичні прийоми фактичного контролю:*

Інвентаризація - це спосіб контролю фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, стану розрахунків та його відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту саму дату.

У процесі ревізії виконують, як правило, часткові інвентаризації, передбачені в програмі ревізії, але при виявленні фактів зловживань, значних нестач матеріальних цінностей проводяться ще й позапланові повні інвентаризації.

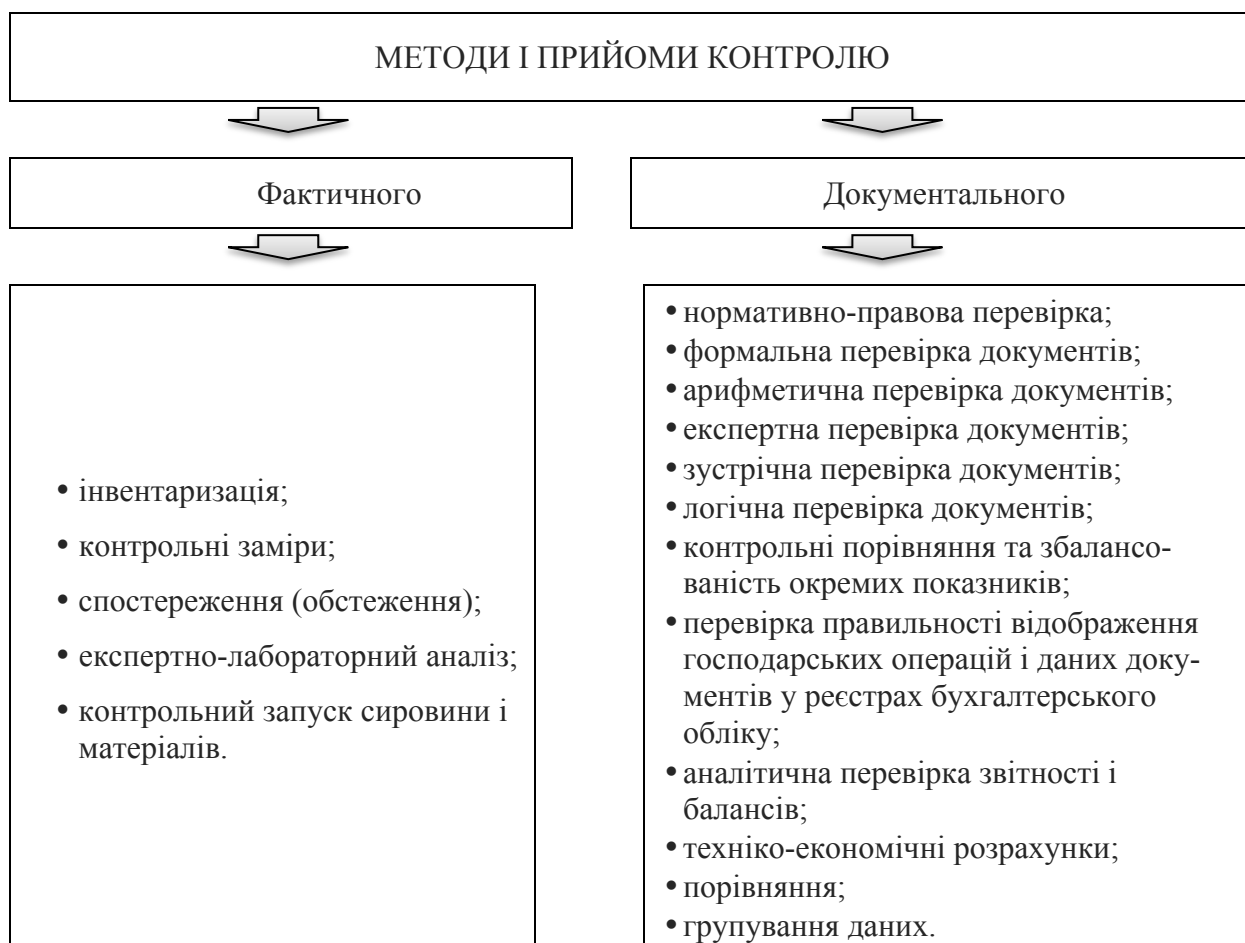


Рис. 1.5. Класифікація методичних прийомів контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій



Особливість проведення інвентаризації під час ревізії полягає в тому, що головою інвентаризаційної комісії є ревізор, який визначає перелік номенклатури об'єктів контролю при часткових інвентаризаціях.

Контрольні заміри - прийоми фактичного контролю, що застосовуються при перевірці достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг. Наприклад, виконання будівельно-монтажних робіт, капітального ремонту будівель тощо.

Спостереження (обстеження) - прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик. Наприклад, при контролі дотримання правил безпеки зберігання матеріальних цінностей, умов збереження, порядку видачі матеріальних цінностей у структурні підрозділи підприємства і т.ін.

Експертно-лабораторний аналіз - прийом фактичного контролю якості сировини, матеріалів, готової продукції.

Застосовується для перевірки дотримання діючих стандартів і рецептур виготовлення продукції у харчовій, хімічній промисловості при випуску продовольчих і непродовольчих товарів. Для аналізу беруть дві проби, їх пломбують і разом з письмовим запитом ревізора направляють у відповідну лабораторію. На основі проведеного аналізу лабораторія надає висновок, який ревізор ураховує при визначенні результатів контролю [131].

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво застосовується для перевірки обсягів виходу готової продукції в переробній промисловості.

При цій формі контролю в присутності ревізора та уповноваженого спеціаліста перевіряється весь технологічний процес, починаючи зі зважування сировини і допоміжних матеріалів, їх обробки і закінчуючи зважуванням готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід продукції та обсяги витрат сировини і допоміжних матеріалів, порівняти з даними обліку до контрольного запуску, установити необліковані надлишки матеріальних цінностей і пов'язані з цим зловживання, що можуть виникнути в подальшому.

*Методичні прийоми документального контролю:*

Для оцінки здійснених господарських операцій на підприємстві викорис-

тують різні за змістом методичні прийоми перевірки документів, облікових реєстрів синтетичного та аналітичного обліку та звітності. Розглянемо основні з них.

Нормативно-правова перевірка належить до основних методичних прийомів здійснення документального контролю під час ревізій фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій. Суть цієї форми контролю полягає в тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, встановлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів. При виявленні таких порушень робляться розрахунки, складаються аналітичні таблиці, визначаються наслідки та винні особи, обсяги витрат чи збитків, заподіяних неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб підприємства.

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

Арифметична перевірка документів включає контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів.

Наприклад, арифметична перевірка застосовується при здійсненні контролю загальної суми до сплати по рахунках-фактурах постачальників матеріальних цінностей, обсягів витрат - по матеріальних звітах, визначення залишків грошових коштів - за касовими звітами касирів і т.п.

Експертна перевірка документів - це детальне поглиблене дослідження достовірності документа про господарську операцію за наявності ознак недоброякісних документів. До останніх належать такі, що складені з порушенням вимог чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку щодо форми і заповнення реквізитів документа, застосовуваних способів внесення правомірних виправлень.

Експертна перевірка документів доповнює формальну та арифметичну перевірки при виявленні в окремих реквізитах документа ознак підробки.

Підроблені документи можуть визначатися сукупністю таких ознак: підчищення, дописування тексту, окремих цифр або букв, цифрових записів, закреслення, часткове чи повне видалення та виправлення написаного тексту. Наприклад, виправлення дати здійснення операції, ціни, кількості, вартості, підроблені підписи відповідальних службових осіб. Документи з ознаками підробки попередньо детально вивчаються для встановлення достовірності здійснених господарських операцій, які вони відображають, застосовуючи методи зустрічної перевірки документальних даних, взаємного контролю змісту різних документів, об'єктивної можливості виконання, здійснення.

Для виявлення додаткових доказів про підроблені документи ревізор направляє їх у спеціальні лабораторії на криміналістичну експертизу, яка готує експертний висновок. Складання підроблених документів класифікується як кримінальний злочин. При виявленні таких документів ревізор повинен терміново довести це до відома правоохоронних органів та вжити заходів щодо їх збереження як доказів порушень [103].

Зустрічна перевірка документів - один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах господарських операцій. Суть такої перевірки полягає в дослідженні достовірності документів шляхом зіставлення їх і записів у облікових реєстрах, що належать до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій ревізованого підприємства та організацій, з якими воно має виробничі (господарські) відносини. Наприклад, документи складаються, як правило, у 2-х, 3-х примірниках, один з яких передається іншим взаємопов'язаним організаціям (постачальник - покупець; клієнт, замовник - виконавець). Порівняння даних різних примірників одного й того ж документа дає можливість установити факти порушень, які завуальовані виправленнями в документах ревізованого підприємства окремих реквізитів чи складанням підставних документів, заміни ними дійсних документів.

Логічна перевірка документів як методичний прийом контролю застосовується при дослідженні достовірності господарських операцій, коли в ревізора

виникають сумніви щодо обсягів у кількісному та вартісному значеннях окремих показників. Суть методу - у порівнянні господарської операції, відображеної в документі, з різними взаємозв'язаними показниками інших господарських операцій на предмет того, чи існувала об'єктивна можливість її виникнення. Наприклад, зіставлення даних про обсяги перевезеного вантажу в дорожніх листках водія автомашини і накладних постачальника сировини чи матеріалів; обсяги випуску готової продукції з виробничою потужністю устаткування [81].

Контрольні порівняння на збалансованість окремих показників, що застосовуються для контролю правильності оприбуткування та списання на витрати, видатки окремих сортів, матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку, якщо в бухгалтерії ведеться тільки вартісний (сумовий) облік матеріальних цінностей, а також, коли аналітичний облік у запущеному стані. Суть даного прийому полягає в порівнянні залишку на початок ревізованого періоду з документованим надходженням матеріальних цінностей, з однієї сторони, і документованих витрат та залишку на кінець ревізованого періоду, з іншої сторони (залишок на початок надходження = залишок на кінець витрати).

Перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у реєстрах бухгалтерського обліку. При цьому контролюється правильність визначення кореспонденції рахунків, виходячи зі змісту господарської операції, відображеної в документі, повнота наявності та відповідності документів за здійсненими в облікових реєстрах записами на рахунках бухгалтерського обліку. Допущені порушення можуть виражатися в неправильній кореспонденції рахунків, невідповідності сум у реєстрах бухгалтерського обліку і прикладених до них документах, відсутності бухгалтерських записів по окремих прикладених документах, повторі кореспонденції рахунків у однакових сумах за одним і тим самим документом, необґрунтованих документами додаткових чи сторнованих записів на рахунках бухгалтерського обліку. Тільки досконале володіння методикою здійснення бухгалтерського обліку дозволяє ревізору виявити такі приховані зловживання, як крадіжки грошових

коштів і матеріальних цінностей.

Аналітична (камеральна) перевірка звітності і балансів. Суть цього методичного прийому полягає в дослідженні обґрунтованості показників звітності і балансів даними бухгалтерського аналітичного і синтетичного чи податкового обліку. Він застосовується в поєднанні з іншими методичними прийомами і способами контролю та аналізу для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності та взаємовідносин по платежах до бюджету, цільових спеціальних державних фондів, розрахунків з банками по позичках, а також з іншими підприємствами та організаціями.

До основних прийомів аналізу, які мають широке застосування при здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності належать: техніко-економічні розрахунки, порівняння даних, відносні та абсолютні величини, групування даних, тематичні обстеження [74].

Державний аудит значно відрізняється від інших форм фінансового контролю - незалежного аудиту та інспектування (ревізії) (табл. 1.1).

Провівши аналіз таблиці, можна зробити висновок, що від жорсткого контролю у формі інспектування (ревізій) та перевірок держава намагається перейти до не фіскальних форм контролю, метою яких є не стільки встановлення порушень, скільки запобігання їм та підвищення ефективності господарювання в державному секторі економіки.

Метою незалежного аудиту є оцінювання законності і достовірності бухгалтерського обліку і звітності, а метою державного аудиту – ще й оцінювання рівня економічності, ефективності і результативності державних заходів, програм та діяльності структур, які контролюються. Державний аудит і ревізія на відміну від незалежного аудиту спрямовані на перевірку тільки бюджетних коштів та майна. Щодо завдань наведених форм фінансового контролю, то незалежний і державний аудиторі, крім виявлення порушень, розробляють рекомендації для їх усунення і запобігання їм, а ревізор застосовує механізм реалізації виявлених порушень у вигляді адміністративних штрафів, кримінальної відповідальності.

**Порівняння характеристик інспектування, аудиту та державного  
фінансового аудиту**

<b>Характеристика</b>	<b>Інспектування (ревізія)</b>	<b>Аудит</b>	<b>Державний фінансовий аудит</b>
Мета проведення	Усунення недоліків	Усунення недоліків	Встановлення законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів і майна, правомірності фінансового управління і функціонування системи внутрішнього контролю
	Ліквідація	Ліквідація	
		З'ясування істинних причин недоліків	
	Забезпечення	Забезпечення	
Завдання	Визначення доцільності та законності здійснюваних господарських операцій та їх відображення в обліку і звітності	Оцінка системи обліку та внутрішнього контролю, визначення достовірності та законності обліку і звітності	Сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.
Суб'єкт	Ревізори ДАСУ	Аудиторські фірми (аудитори), що мають реєстрацію в АПУ	Проводиться органами Рахункової палати, ДАСУ
Об'єкт	Стан обліку та звітності, збереження власності	Система обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання	Діяльність і функції державних органів влади, бюджетних установ, організацій – одержувачів державних коштів, державного чи комунального майна та суб'єктів господарювання державного сектору економіки, тощо
Джерела фінансування	Здійснюється за рахунок суб'єкта адміністративного права	Здійснюється за рахунок суб'єкта, що перевіряється	Здійснюється за рахунок суб'єкта адміністративного права
Ініціатори проведення	Призначаються суб'єктами адміністративного права	Аудитора (аудиторську фірму) клієнт вибирає сам	Призначаються суб'єктами адміністративного права
Оформлення результатів	Акт ревізії	Аудиторський звіт	Відображаються у звіті, який складається у порядку та за формою, визначеними ДАСУ
Користувачі інформації	Керівництво підприємства, трудові колективи, вищестоящі організації	Власники (акціонери, інвестори, приватні особи); адміністрація; державні органи (фіскальна служба, Фонд держмайна України); банки	Розпорядники бюджетних коштів, фінансові органи та органи Державної казначейської служби.

Варто зазначити, що державний аудит та інспектування є формами державного фінансового контролю, тому його суб'єктами є державні контрольні органи.

Об'єкти незалежного аудиту, державного аудиту та інспектування відрізняються за формою власності (в першому випадку це суб'єкти всіх форм власності, за винятком державної, а в другому і третьому - державної та комунальної власності).

Інспектування і державний аудит – це планові перевірки, а незалежний аудит – договірна перевірка і позапланова (за винятком обов'язкового аудиту). У результаті аудиторського дослідження складається аудиторський звіт та висновок, а інспектування закінчується актом ревізії. Єдиною подібністю всіх зазначених у табл. 1.1 форм фінансового контролю є методичні прийоми, які використовуються уповноваженими особами під час перевірки.

Таким чином, незалежний аудит, державний аудит та інспектування, незважаючи на деяку схожість, загалом є різними формами фінансового контролю і не можуть замінити або виключити одна одну [3].

Слід зазначити, що крім нормативних актів, які регламентують проведення державного аудиту, державному аудитору необхідно володіти знаннями про об'єкти аудиторського дослідження.

Така інформація міститься в основних нормативно-правових актах, регулюють бюджетні відносини, бюджетний процес, порядок формування і використання бюджетних коштів, правила ведення бюджетними установами бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Також діяльність контрольних органів відносно здійснення державного аудиту в Україні ґрунтується на міжнародних стандартах державного аудиту.

Стандартизація державного аудиту – це процес встановлення норм, правил і характеристик, справедливих для всіх учасників аудиторської діяльності в державному секторі. Загалом стандартизація є одним із виявів організаційно-розпорядницьких методів управління державним фінансовим контролем, одним із найважливіших засобів поліпшення, зниження складності

його організації, реалізації державної контрольної політики.

Стандарт державного фінансового контролю (аудиту) – це база, зразок, еталон, повторюваність, стабільність, що забезпечують розуміння всіма його органами своєї діяльності та свого внеску у спільний результат.

Уніфікованими стандартами, які забезпечують організацію контрольної діяльності вищих аудиторських установ різних країн, у тому числі й України, є стандарти Міжнародної організації найвищих органів фінансового контролю (INTOSAI) (далі - стандарти аудиту INTOSAI).

Проведення модернізації системи державного фінансового аудиту можливо за умов:

- покращення прозорості та своєчасності оприлюднення інформації щодо цільового і ефективного використання бюджетних ресурсів, прийняття управлінських рішень та усунення фінансових порушень;
- посилення відповідальності керівників за прийняттям управлінських рішень;
- підвищення ефективності діяльності з усунення виявлених порушень.

Запровадження державного аудиту як найновішої самостійної форми державного фінансового контролю, безумовно, пов'язане з численними проблемами. До основних з них належать наступні:

- через новизну державного аудиту не визначено головні принципи, процедури та відсутні обґрунтування методів здійснення даної форми фінансового контролю;
- не вирішене питання інформаційного та програмного забезпечення аудиторського процесу;
- не визначені функції аудиторів, їх права, етичні норми діяльності, обов'язки та відповідальність;
- чітко не визначені користувачі інформації, яка буде отримана у результаті державного аудиту;
- не встановлено форму вихідних документів, які мають складатися за результатами державного аудиту;



- не визначено місце державного аудиту у системі державному фінансовому контролю;
- відсутність критеріїв та нерегульованість процедури вибору об'єктів аудиту;
- неготовність кадрів ДАСУ до сприйняття зміни філософії державного фінансового контролю;
- відсутністю правових гарантій нефіскальності державного аудиту;
- нерегульованість взаємовідносин між державними фінансовими органами з приводу призначення і проведення державного аудиту та використання його результатів.

### **1.3. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні**

Обґрунтування вдосконалення процесу державного управління в Україні за рахунок впровадження та розвитку такого модернізаційного механізму як інститут публічного аудиту актуалізує необхідність наукового аналізу тих організаційно-економічних механізмів, які вже використовуються державою для виконання своїх основних публічних функцій. Важливою в цьому контексті є створена в суспільстві система фінансово-економічного контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя, яка покликана забезпечувати рівновагу та збалансованість у процесі функціонування суспільства.

При цьому згідно зі ст. 1 Лімської декларації “запровадження контролю є невід’ємною складовою управління публічними фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний та підзвітний характер цього управління” [137]. Це означає, що зростання конструктивної ролі аудиту в публічному управлінні є логічним наслідком модернізації створеної системи державного фінансового контролю (ДФК) і зумовлює необхідність оновлення ідеології та парадигмальних засад ДФК (у тому числі істотного оновлення правових, інституційних, функціональних, кадрових засад ДФК).

Ретроспективний огляд теоретичних і практичних аспектів методології й організації ДФК в Україні свідчить, що в науковому середовищі ці питання досліджуються досить широко. Зокрема, особливо значущими в цій сфері є праці І. Басанцова [5], який розглядає питання незалежного зовнішнього аудиту в системі державного управління, а також стратегічні напрями модернізації ДФК; Ф. Бутинця [10], у полі зору якого економічні основи організації та здійснення господарського контролю та аудиту на підприємствах усіх форм власності; В. Максимової [59], яка досліджує загальну теорію контролю, основи методології та організації ДФК в Україні; І. Стефанюка [113], В. Піхоцького [73], які проводять аналіз теоретико-методологічних і практичних засад функціонування системи ДФК в Україні, а також напрямів його розвитку в умовах економічних трансформацій; В. Симоненка [106], О. Шевчука [132], науковий інтерес яких фокусується на становленні та реформуванні ДФК в Україні в умовах євроінтеграційних процесів Ю. Слободяник [108], яка висвітлює питання теорії, методології та організації державного аудиту в Україні, та публікації інших дослідників.

Проте, незважаючи на наукову і практичну цінність зазначених праць, питання щодо можливої модернізації сучасної системи ДФК в умовах цивілізаційної та формаційної трансформації суспільства за рахунок утвердження парадигмальних засад публічного аудиту, які вже є характерними для більшості високорозвинених країн світу, в Україні на сьогодні залишаються остаточно не вирішеними й досі виступають предметом жвавих дискусій. З огляду на зазначене вище, головна ідея статті полягає в обґрунтуванні теоретичних положень модернізації системи ДФК в Україні в контексті утвердження парадигмальних засад публічного аудиту із застосуванням ідеології та принципів громадянського суспільства. Адже гарантоване Конституцією України право громадян брати участь у публічному управлінні передбачає й право контролю за діяльністю органів публічної влади та вироблення пропозицій з результативного використання суспільних ресурсів.

Загалом, як засвідчує управлінська практика, універсальність контролю є

причиною поширення самої дефініції “державний фінансовий контроль”.

Пояснюється це тим, що:

– по-перше, контроль у цілому виступає невід’ємним елементом надбудови суспільства, який зазнає різних змін у процесі розвитку політичної системи, органів державного управління, законодавчої та виконавчої влади;

– по-друге, ДФК в умовах ринкової економіки виступає одночасно як різновид фінансового контролю та як особливий вид діяльності, що здійснюється органами державної влади, а також спеціалізованими державними та суспільними органами фінансового контролю, спрямований на встановлення фактичного стану справ на підконтрольному об’єкті щодо забезпечення законності, результативності, ефективності та економічності управління публічними фінан

совими ресурсами й на усунення фінансових правопорушень і прийняття управлінських рішень у сфері публічної фінансово-економічної діяльності найбільш ефективним способом (рис. 1.6).

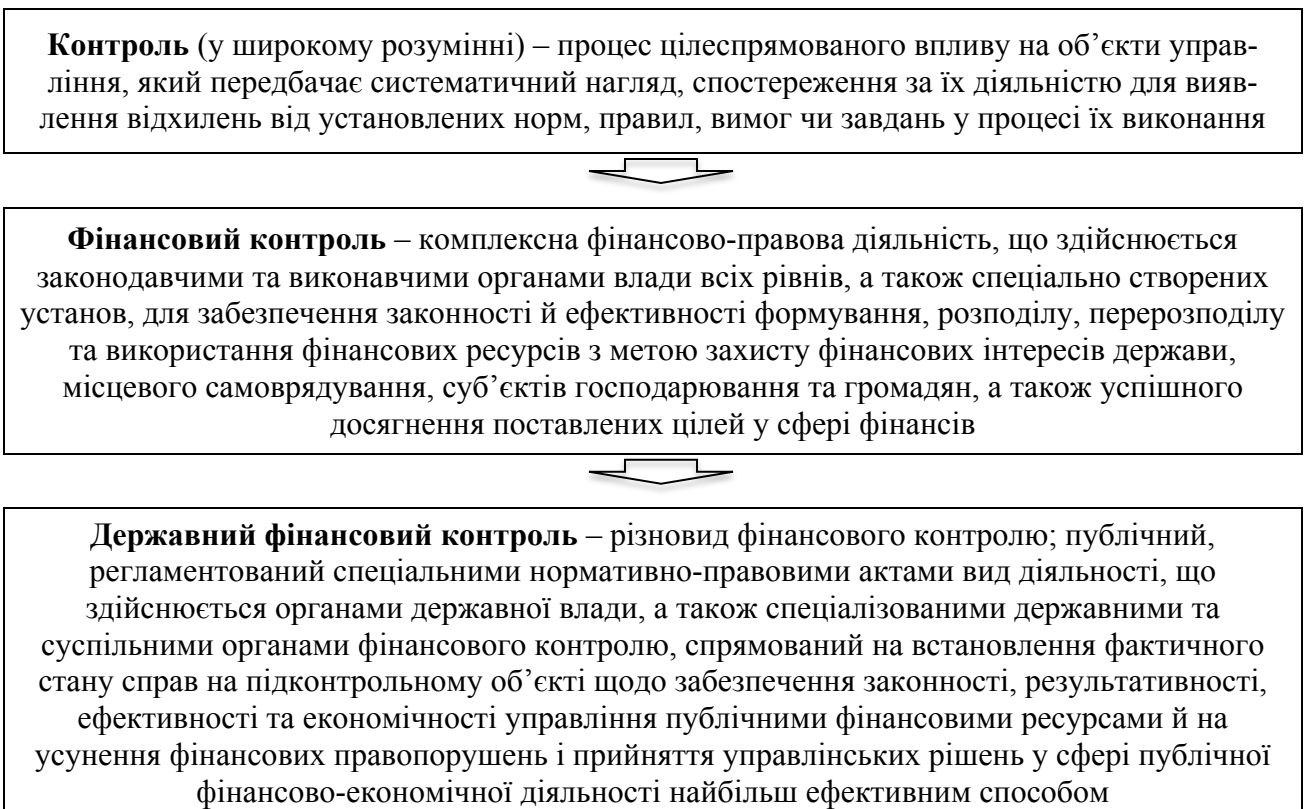


Рис. 1.6. Співвідношення понять у системі “контроль – фінансовий контроль – ДФК” (удосконалено автором з використанням [107])

Водночас ДФК розглядається як “парадигма національного менеджменту” [14], оскільки відіграє унікальну роль у суспільстві: дає змогу розв’язати проблеми фінансової безпеки держави, підвищити стандарти життя й добробуту громадян, знизити рівень тінізації економіки й корупції тощо;

– по-третє, як засвідчує передова зарубіжна практика, цілі, об’єкти, механізми та інструменти модернізованої ДФК, яка представлена такою моделлю, як “публічний аудит”, у багатьох аспектах відіграють суттєву роль у створенні умов безпечного функціонування демократичної держави та розвитку засад громадянського суспільства.

Загалом студіювання викладених у науковій літературі розробок учених щодо розкриття сутності ДФК на підставі використання морфологічного аналізу дає змогу виокремити кілька основних підходів, серед яких домінуючими є такі: ДФК як вид державного контролю за фінансовими ресурсами на макро- і макрорівнях (В. Мельничук, О. Грачова); ДФК як функція державного управління (С. Степашин, Н. Столяров, Ю. Слободяник); ДФК як вид діяльності з нагляду та перевірки (І. Басанцов, Л. Воронова, М. Кучерявенко); ДФК як система (С. Шохін, І. Стефанюк, О. Шевчук); ДФК як спосіб захисту публічної власності (І. Стоянов) та ін. Тобто ДФК має надзвичайно складну сутність та багатовекторність вияву. У зв’язку з цим сукупність морфологічних одиниць, які визначають зміст ДФК, потребує подальшого комплексного дослідження в такій “системі координат”, як: *мета* → *механізм досягнення (спосіб, інструмент)* → *кінцевий суспільний результат*.

У цілому історичний досвід засвідчує, що ДФК як складова частина державного управління виник із появою приватної власності, класів, товарно-грошових відносин і держави, тобто за рабовласницького ладу. За рабовласницького способу виробництва, заснованого на експлуатації безпосередніх працівників, фінансовий контроль мав характер авторитарної влади, грубого деспотизму і підкорення. Із розвитком товарно-грошових відносин, з появою податків та формуванням фонду державних фінансів державний фінансовий контроль набував нових рис і якості [5, с. 78].

Сучасна ж парадигма ДФК розпочала своє формування в СРСР ще з кінця 30-х рр. ХХ ст. Так, протягом 1937-1956 рр. фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління наркомату, пізніше – Міністерство фінансів СРСР. У 1956 р. Контрольно-ревізійне управління було створене лише у складі Мінфіну України. Тобто становлення парадигми ДФК відбувалося в умовах жорсткого централізму господарського життя на базі державної власності та командно-адміністративної моделі державного управління з характерними для неї позаекономічними й ідеологічними методами управління, за яких головною метою ДФК став захист неповідних інтересів суспільства, а, насамперед, держави шляхом виявлення фінансових правопорушень, покарання винних та компенсацію отриманих збитків. У зв'язку з цим таку парадигму доцільно визнати як парадигму адміністративно-дисциплінарного контролю, оскільки у спадщину від СРСР Україна отримала контроль уповноважених “державних органів за законністю, правильністю й економічною доцільністю діяльності учасників фінансових відносин з планомірного утворення, розподілу й використання Радянською державою необхідних фондів грошових коштів” [16].

У розвитку чинної парадигми ДФК в Україні доцільним убачається виокремлення таких трьох основних етапів:

– етап становлення (1990-2000 рр.): сформовано базові умови для формування системи ДФК та мережі контролюючих органів; досягнуто законодавчого та конституційного закріплення ключових гарантій їх діяльності; організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення фінансово-контрольної системи;

– етап оптимізації та вдосконалення (2001-2013 рр.) або формування передумов для утвердження прогресивної парадигми ДФК: активний розвиток системи внутрішнього ДФК; поглиблене дослідження організації системи ДФК, правове закріплення її складників та напрацювання ефективного інструментарію адаптації міжнародної практики державного аудиту до української специфіки ДФК;

– етап оновлення та модернізації (2014 – до цього часу): поступова модернізація чинної системи ДФК в умовах поступового переходу від адміністративно-бюрократичної моделі до демократичної моделі державного управління (на засадах концепції “good governance”, теоретичним підґрунтям якої стало фундаментальне дослідження Ю. Габермаса “Теорія комунікативної дії”) та впровадження принципів підзвітності й публічності в державному управлінні в цілому та в системі ДФК зокрема. Дотримання означених вимог стає важливим фактором прискорення національного процесу євроінтеграції, а також ключовою умовою для співпраці з багатьма міжнародними інституціями. Наслідком таких процесів є зростання ролі підзвітності (відповідальності) як управлінського феномену та перетворення підзвітності, за висловом англійського вченого Метью Фліндерса [16, с.12], на “суперконцепцію (Uber-concept) XXI ст.”

Таким чином, відбувається поступове формування засад утвердження нової прогресивної парадигми ДФК, яка передбачає перетворення засад адміністративно-дисциплінарного контролю (“контроль заради дисципліни”) в напрямі впровадження та використання прогресивної парадигми публічного аудиту (“контроль заради результативності та ефективності”), що виступає одним із найважливіших елементів публічного управління та розглядається як нова філософія сприяння забезпеченню якості публічного управління справами суспільства. За таким публічноаудиторським підходом головним принципом, що визначає зміст зазначеної модерної парадигми ДФК, є поширення діалогу держави й суспільства.

Відповідно, публічний аудит можна визначити як відкритий зовнішній аудит діяльності органів публічної влади з питань дотримання й розвитку суспільних цінностей та управління / розпорядження суспільними ресурсами, що здійснюється незалежними інститутами на замовлення/за участю суб’єктів громадянського суспільства, які різним чином взаємодіють із владними структурами з метою забезпечення законної, ефективною, результативною та прозорою їх діяльності й вироблення рекомендацій щодо її вдосконалення.

В Україні система ДФК регулюється відповідними законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, найважливіші з яких узагальнено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

**Перелік основних нормативно-правових актів, що регулюють діяльність органів ДФК в Україні**

Вид документа	Назва документа	Номер документа	Дата прийняття
Закон України	Про основні засади здійснення ДФК в Україні	№ 2939-XII	26.01.1993
Закон України	Про Національний банк України	№ 679-XIV	20.05.1999
Закон України	Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних міністрів	№ 5463-VI	16.10.2012
Закон України	Про Державний бюджет	-	Кожний поточний рік
Закон України	Про Рахункову палату	№ 576-VIII	02.07.2015
Закон України	Про державну службу	№ 889-VIII	10.12.2015
Постанова КМУ	Про Державну фіскальну службу	№ 236	21.05.2014
Постанова КМУ	Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України	№ 215	15.04.2015
Постанова КМУ	Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України	№43	03.02.2016
Постанова КМУ	Про затвердження Положення про Державну службу фінансового моніторингу України	№ 455	17.09.2014
Указ Президента України	Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку	№ 1063/2011	23.11.2011
Указ Президента України	Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг	№ 1070/2011	23.11.2011

Водночас реалізується ДФК за допомогою створюваної системи органів, яка перебуває ще на стадії розвитку (хоча основні її елементи вже склалися і діють) (додаток А):

- 1) органи законодавчої влади (Верховна Рада України);
- 2) органи виконавчої влади (КМУ, Міністерство фінансів України), у

тому числі спеціальні органи ДФК (Рахункова палата, Державна фіскальна служба України, Державна аудиторська служба України (утворена 28 жовтня 2015 р. шляхом реорганізації Державної фінансової інспекції України (ДФІ)), Державна казначейська служба України);

3) недержавні спеціалізовані організації (неурядові організації, ЗМІ, аудиторські компанії, у тому числі міжнародні), уповноважені на здійснення моніторингу використання державних коштів. Специфікою державного контролю є те, що він охоплює всі сторони діяльності суспільства, але здійснюється від імені та виключно в інтересах держави (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Система суб'єктів державного фінансового контролю в Україні

Однак необхідно визнати, що за нових умов демократизації суспільства та ускладненому розвитку національної фінансової системи країни ДФК поступово набуває нового змісту, який зумовлюється формуванням нових взаємовідносин між суб'єктами фінансової системи та громадянського суспільства.



При цьому міжнародна практика свідчить, що чіткий розподіл контролю на внутрішній і зовнішній з визначенням повноважень органів контролю – це одне з принципових питань гармонізації законодавства до вимог ЄС. Однак Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” [95] до цього часу не оперує поняттями “зовнішній”, “внутрішній” ДФК і регламентує діяльність лише центрального органу виконавчої влади, уповноваженого КМУ на реалізацію державної політики у сфері ДФК, яким є Державна аудиторська служба України.

Крім того, “суперництво” між Рахунковою палатою як інституцією з вищим статусом, з одного боку, та Держаудитслужбою як інституцією з тривалою історією, що позиціонується як один із найважливіших державних органів влади у сфері ДФК, з другого, можна було б розглядати як здорову конкуренцію, якби мова йшла про комерційний сектор, де клієнти обирають надавача послуг на підставі порівняння співвідношення якості послуг та їх вартості. Однак у державному секторі обидві інституції мають майже однакове коло підконтрольних суб’єктів, а вжиття ними контрольних заходів здійснюється не на договірній, а на обов’язковій основі. Дублювання функцій має наслідком неефективне використання й без того обмежених коштів Держбюджету України та зумовлює неодноразові перевірки тих самих підконтрольних суб’єктів із тих самих питань та за той самий період їх діяльності різними органами ДФК. У свою чергу, проведена реорганізація в системі Держфінінспекції, у результаті чого в жовтні 2015 р. створено Держаудитслужбу, була сприйнята багатьма експертами досить скептично.

Обґрунтовується це тим, що впроваджені зміни ніяким чином не посприяли створенню саме незалежної аудиторської служби в Україні, яка може публічно заявити про виявлені порушення і створити суспільний резонанс, що само по собі чинитиме тиск на прокуратуру і спонукатиме її до дій та ін. Адже в усьому світі ця система працює саме так. В Україні новостворений орган у вигляді Держаудитслужби таким резонатором навряд чи стане, і “реорганізоване” відомство, як і раніше залишається підпорядкованим

КМУ через Міністра фінансів. Відповідно, воно може сприйматися лише як служба внутрішнього аудиту Мінфіну, що виділена в окремий орган.

Усе це призводить до того, що система органів ДФК в Україні протягом тривалого часу залишається досить громіздкою, неефективною та не відповідає сучасним очікуванням громадськості щодо термінового й надійного перекриття існуючих схем вимивання коштів із державного бюджету, принципово нового нагляду за якістю управління об'єктами державної власності, чіткого розподілу відповідальності органів ДФК за закріплені сфери тощо. Як наслідок, значна частина державних ресурсів і бюджетних коштів перебуває поза зоною ефективного публічного фінансового контролю, що зумовлює колосальні збитки для економіки держави. Наприклад, за інформацією Національного антикорупційного комітету, “лише через корупційні об'єкти у сфері державних закупівель від 10 до 15% державного бюджету осідають у кишенях чиновників. Це 4-7 мільярдів доларів”.

Виходячи з динаміки кількості проведених заходів контролю органами державного фінансового аудиту можна стверджувати, що функціонування системи знаходиться на незадовільному рівні, про що також свідчать ряд макроекономічних показників стану національної економіки, зокрема скорочення виробництва, дефіцит державного бюджету, зростання державного боргу та інші. Всі зазначені негативні тенденції є наслідком нічого іншого, як неефективного й ірраціонального управління фондами публічних коштів.

Виходячи з офіційних статистичних даних Державної аудиторської служби України [101] та Рахункової палати України [69] встановлено, що за останні 10 років номінальний обсяг усунутих фінансових порушень у порівнянні з виявленими складав 5,1% та коливався в межах 2,7-11,6% щорічно. Це дозволяє висловити припущення, що система правоохоронних органів, а також суди, у зв'язку з браком доказової бази, не сприяли відшкодуванню завданих збитків. Варто звернути увагу й на те, що не сприяє усуненню та можливій появі фінансових порушень у майбутньому неналежна реакція керівників міністерств та відомств на управлінські рішення керівників відомчих підприємств та ус-

танов, в господарській діяльності яких були встановлені фінансові порушення.

Таким чином, результати проведеного дослідження дають підстави стверджувати, що до основних причинно-наслідкових зв'язків у системі ДФК України, які зумовили провал реформаційних проектів, загрозливе зростання тіньової економіки, активізували корупційні процеси тощо, слід віднести:

- відсутність конституційно визначеної системи ДФК, яка б могла адекватно й дієво реагувати на виявлені фінансові правопорушення та злочини, повною мірою відповідати публічній природі ДФК, охоплювати всі напрями та рівні економіки (мікро-, мезо- та макрорівні) і бути цілісною, незалежною та побудованою на єдиних організаційно-методологічних принципах ЄС;

- нерозвиненість необхідної координації між існуючими органами ДФК і чіткої диференціації їх повноважень та функцій;

- ужиття контрольних заходів у системі публічних фінансів в основному за фактом (а posteriori), під час якого порушення виявляються пост-фактум, коли кошти вже витрачені, порушення вже скоєні, а порушників знайти і повернути кошти практично неможливо;

- упродовж перехідного періоду від адміністративно-бюрократичної до демократичної моделі управління (на засадах концепції “належного врядування”) національна стратегія ДФК не забезпечувалася сучасними ефективними контрольними механізмами, формами і методами (нормативно-законодавчою базою), адаптованими до засад публічного управління в напрямі розвитку контролю “заради результативності та ефективності”;

- відсутність повноцінного діалогу держави й суспільства, який зумовлює активну участь громадськості у контролі за діяльністю органів публічної влади, та ін.

У згаданому контексті необхідно відзначити, що для систем європейського зразка є характерним:

- чітке конституційне визначення та організаційно-функціональна незалежність від суб'єктів державної влади;

- наявність організаційно-координаційних центрів діяльності всіх контро-

люючих органів, заходи яких уживаються не тільки за напрямками правильності ведення рахунків, цільовим використанням державних ресурсів, а й за напрямками економічної ефективності, рентабельності системи економіки та внутрішнього управління;

– наявність активних учасників, які здійснюють нагляд і контроль за цільовим та ефективним використанням публічних ресурсів, і якими виступають не лише державні контролюючі органи, а й комерційні аудиторські компанії, аналітичні центри, громадські об'єднання, активісти, ЗМІ, правоохоронці та ін.

Отже, спираючись на результати аналізу особливостей національної системи ДФК та прогресивного міжнародного досвіду в цій сфері, основними векторами модернізації вітчизняної системи ДФК на шляху її євроінтеграційних перетворень доцільно визначити такі:

1) становлення та розвиток цілісної незаполітизованої системи органів незалежного публічного аудиту (як на державному, так і на регіональному рівні), адекватного європейським стандартам і принципам (законність, об'єктивність, прозорість та гласність, що передбачає щонайменше піврічне звітування перед громадянами про хід державних реформ і результати управління суспільними ресурсами/цінностями), та формування відповідної чинної нормативно-правової бази їх функціонування. У зв'язку з цим у своїй новітній Резолюції від 19 грудня 2014 р. № 69/228 щодо сприяння діяльності вищих органів державного аудиту Генеральна асамблея ООН чітко резюмувала, що вищі органи аудиту (ВОА) можуть об'єктивно й результативно виконувати свої функції лише в тому разі, якщо вони незалежні від структур, що перевіряються ними, і захищені від зовнішнього впливу [138];

2) активне залучення до процедури публічного аудиту інститутів громадянського суспільства – ЗМІ, професійного експертного середовища (у тому числі й міжнародних), громадських організацій, окремих громадян та ін.;

3) проведення обов'язкової гармонізації нормативно-правових актів законодавства України та практики їх застосування, спільних прав і зобов'язань до стандартів (*acquis communautaire*), обов'язкових в ЄС;

4) імплементація Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у правове поле та практику діяльності національних органів ДФК;

5) створення ефективної та цілісної системи й процедури контролю ex ante (де б він не проводився);

6) узгодження фахової термінології, що використовується в національних нормативних актах з ДФК, з вимогами директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій БОА;

7) подальший розвиток теоретико-методологічних засад цілісності системи ДФК у контексті моделі “публічного аудиту” шляхом визначення її формотворчих елементів і структурних та ієрархічних зв’язків між ними.

На нашу думку, реалізація вищевказаних векторів модернізації ДФК відповідає пріоритетам становлення повноцінної парадигми публічного аудиту як важливого механізму модернізації системи ДФК в Україні та потребує подальших ґрунтовних досліджень і наукових дискусій у цьому напрямі.

## РОЗДІЛ 2

### ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

#### **2.1. Сутність і способи організації зовнішнього контролю в системі державного фінансового контролю в Україні**

Розвиток економіки, соціальної сфери та суспільства на сучасному етапі потребує нового концептуального підходу до оцінювання контрольної діяльності, які доцільно забезпечити не лише за рахунок простого нарощування відповідного ресурсного забезпечення, а й за наявності адекватного дієвого контролю за формуванням і використанням ресурсної бази. Відтак, необхідним елементом керування фінансовими ресурсами в демократичній державі є саме зовнішній незалежний державний фінансовий контроль.

Останнім часом багато дослідників намагалися проаналізувати нинішні проблеми у системі зовнішнього державного фінансового контролю на теоретичному та практичному рівнях, розглянуті наявні підходи до розуміння його сутності.

Однак, на сьогодні, залишається поємічним питання про те, що можна вважати зовнішнім контролем. На основі аналізу наукових праць з цієї тематики можна дійти висновку, що існує відмінність у розумінні терміна «зовнішній фінансовий контроль» у вітчизняній та зарубіжній науці.

З точки зору органів виконавчої влади, їх контролюючі органи можуть здійснювати зовнішній контроль по відношенню до інших міністерств і відомств, хоча це суперечить світовій практиці.

Виходячи зі світового досвіду та термінології, зовнішній контроль – це контроль спеціальний. У органів, що створені поза системою виконавчої влади та здійснюють цей контроль, функція контролю – основна, не змішана з іншими функціями, такими як організація та управління державними коштами, і тільки через це він називається зовнішнім. У світовій практиці акцент робиться саме на незалежному, тобто зовнішньому державному фінансовому контролі, і у

цьому контексті вживається термін «зовнішній аудит», отже, існує певна невизначеність щодо відмінності понять державного аудиту та контролю. Таким чином, поняття «аудит» або «зовнішній аудит» у міжнародній практиці замінюють поняття державного фінансового контролю і на основі офіційного перекладу нормативно–правових актів можна дійти висновку про еквівалентність цих понять. Також «аудит» використовується для позначення конкретного виду державного фінансового контролю, отже, відбувається звуження поняття та зведення державного фінансового контролю лише до державного аудиту.

Підтвердженням такої суперечності є також усталений термін «вищий орган фінансового контролю», в англійському варіанті якого фігурує термін «аудит», а за суттю та визначенням розглянуте поняття вказує на орган, що відповідає за здійснення саме незалежного державного фінансового контролю, а отже, зовнішнього.

Вважаємо, що в системі виконавчої влади не може здійснюватись зовнішній контроль за наведеним вище визначенням. В цій системі має функціонувати внутрішній контроль, який необхідно відтворити на нових принципах та із застосуванням нової методології. При здійсненні зовнішнього контролю контролюється і вся система виконавчої влади, і її система внутрішнього контролю.

Рахункова палата, як вищий орган фінансового контролю в Україні, здійснює свою діяльність відповідно до Конституції України, Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Рахункову палату», інших нормативно-правових актів України, в яких визначено, що Рахункова палата здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням.

Закон України від 02.07.2015 р. № 576-III «Про Рахункову палату» передбачає, що повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи,

аналізу та інших контрольних заходів.

Діяльність Рахункової палати як незалежного органу фінансово-економічного контролю в державі ґрунтується, відповідно до Закону України «Про Рахункову палату», на принципах законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості. Саме безумовне дотримання цих принципів визначають Рахункову палату як незалежний орган зовнішнього фінансово–економічного контролю в державі.

Прийнятий в 2015 році Закон України “Про Рахункову палату” посилив незалежність Рахункової палати, розширивши її повноваження, та вніс інші позитивні зміни до чинного законодавства (рис. 2.1).

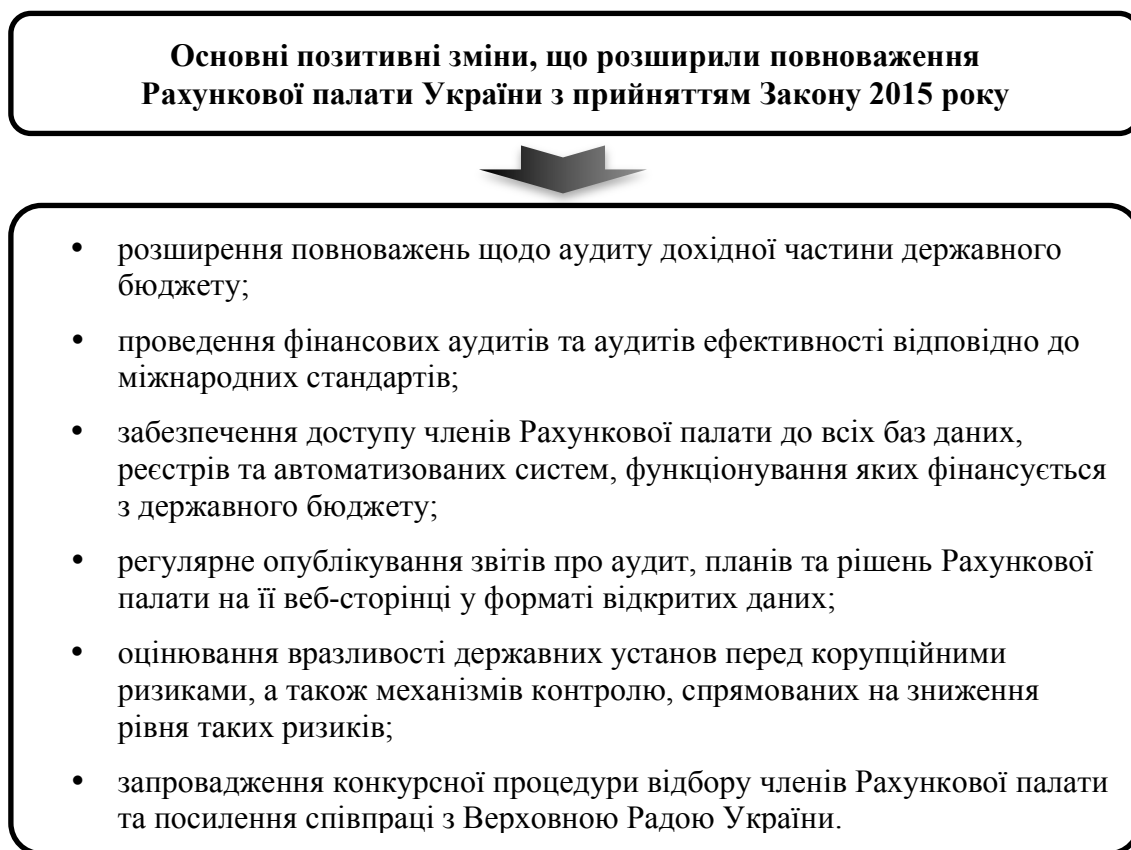


Рис. 2.1. Позитивні зміни, що розширили повноваження Рахункової палати України з прийняттям Закону “Про Рахункову палату” 2015 року

Сформовано на основі джерела [87]

Спираючись на досвід, набутий у ході проведення контрольної–аналітичних та експертних заходів, враховуючи зміни чинного законодавства,



зміни і пріоритети соціально-економічного розвитку держави та суспільства, Рахунковою палатою визначено оптимальні на сьогодні основні напрями діяльності (рис. 2.2).

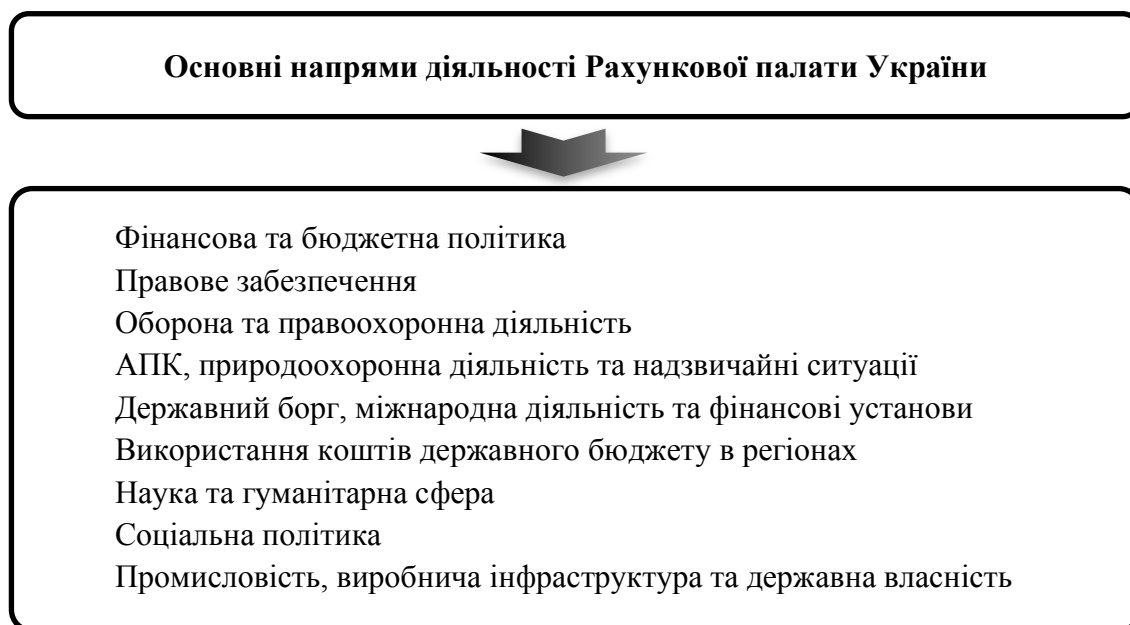


Рис. 2.2. Основні напрями діяльності Рахункової палати України

*Джерело: Складено автором на основі звітних даних Рахункової палати України*

Виконання поставлених перед Рахунковою палатою завдань у частині здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) у 2017 році забезпечували департаменти: з питань бюджетної політики; з питань доходів бюджету; з питань правового забезпечення; з питань оборони та правоохоронної діяльності; з питань АПК, природоохоронної діяльності та надзвичайних ситуацій; з питань промисловості, виробничої інфраструктури та державної власності; з питань науки та гуманітарної сфери; з питань соціальної політики; з питань державного боргу, міжнародної діяльності та фінансових установ; з питань використання коштів державного бюджету в регіонах.

Діяльність департаментів посилювали територіальні управління Рахункової палати. Загалом функціонувало сім територіальних управлінь, діяльність яких охоплювала 24 області України і місто Київ.

На Рахункову палату України відповідно до завдань, передбачених Зако-

ном України «Про Рахункову палату» покладено наступні функціональні повноваження:

1) контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм в частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України;

2) за дорученням Верховної Ради України контроль за виконанням Державного бюджету України за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України, витрачанням коштів цільових фондів;

3) перевірка за дорученням комітетів Верховної Ради України використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подання за наслідками перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків по кожному фонду окремо та доцільності спрямування вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України;

4) контроль ефективності управління коштами Державного бюджету України центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, уповноважених банках та кредитних установах України;

5) надання консультації органам і посадовим особам, які обираються, затверджуються або призначаються Верховною Радою України, з питань витрачання коштів Державного бюджету України. В ході проведення перевірок і аналізу стану економіки розробка заходів щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і внесення відповідних пропозицій центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

6) здійснення за дорученням Верховної Ради України, комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково–технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджуються Верховною Радою України;

7) контроль інвестиційної діяльності органів виконавчої влади, перевірка законності та ефективності використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм;

8) проведення попереднього аналізу до розгляду на засіданнях комітетів та Верховної Ради України звітів Антимонопольного комітету України щодо здійснення ним державного контролю за дотриманням антимонопольного законодавства, а також звітів Фонду державного майна України та посадових осіб, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України, щодо ефективного управління майном, що є основним національним багатством, власністю українського народу;

9) здійснення контролю за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України, за касовим виконанням Державного бюджету України Національним банком України та уповноваженими банками;

10) перевірка за дорученням Верховної Ради України відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних з діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та апарату Кабінету Міністрів України, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України;

11) підготовка висновків та відповідей на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її відання;

12) здійснення зв'язків з контролюючими органами іноземних держав та відповідними міжнародними організаціями, укладення з ними угоди про

співробітництво; здійснення контролю у сфері державних закупівель.

Однак, основним завданням Рахункової палати України залишається контроль за виконанням Державного бюджету України.

Разом з тим, згідно з вимогами чинного законодавства, Рахункова палата здійснює контроль-аналітичну та експертну діяльність, яка забезпечує єдину систему контролю за виконанням державного бюджету і бюджетів державних цільових фондів. Це передбачає проведення цілісного та взаємопов'язаного комплексу контроль-аналітичних і експертних заходів.

Закон «Про Рахункову палату» встановлює, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [96].

Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами (рис. 2.3).

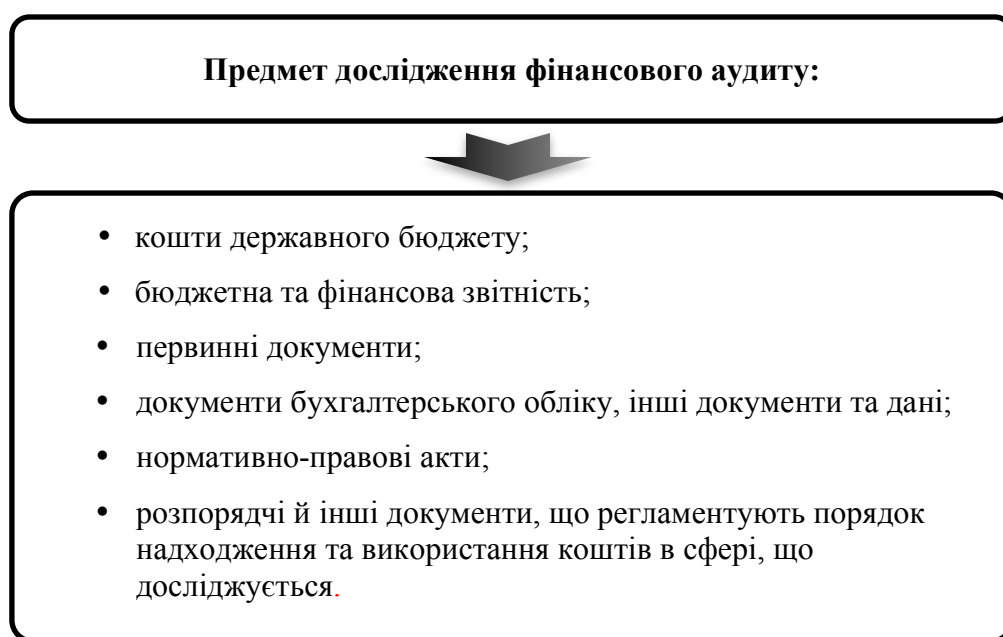


Рис. 2.3. Предмет дослідження фінансового аудиту

Така система контролю інтегрована до основних складових бюджетного

процесу і передбачає безперервний трирічний цикл контролю за формуванням та виконанням бюджетів кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях: попередній контроль проекту бюджету, поточний контроль виконання бюджету та подальший контроль виконання бюджету.

Комплекс заходів, що провадяться в рамках попереднього, поточного та подальшого контролю, суттєво доповнюється тематичними контрольними та аналітичними заходами, які здійснюються відповідно до плану роботи Колегії Рахункової палати.

Рахунковою палатою у 2017 році здійснювався контроль бюджетів трьох років: 2016 року (виконаного бюджету), 2017 року (в ході поточного виконання) та 2018 року (на стадії формування проекту бюджету). Бюджети кожного фінансового року перебувають на одному з етапів трирічного циклу.

Інтегрована до основних складових бюджетного процесу, така система контролю передбачає безперервний трирічний цикл контролю за формуванням та виконанням бюджетів кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях: попередній контроль проекту бюджету, поточний контроль виконання бюджету та подальший контроль виконання бюджету.

Звітний рік у діяльності Рахункової палати можна проілюструвати таким чином [101]:

- було перевірено 635 об'єктів;
- підготовлено та затверджено 95 звітів, для складання яких було здійснено 638 контрольних-аналітичних та експертних заходів (складено актів і довідок);
- виявлено порушень та недоліків на загальну суму понад 23 мільярди гривень;
- надіслано 633 звіти, рішення, інформації, акти за результатами проведених контрольних заходів;
- обсяг перевірених державних коштів становив майже 504 мільярди гривень;
- кожен аудитор у середньому перевіряв майже 1,8 мільярдів гривень

державних коштів, при цьому одним аудитором було виявлено порушень і недоліків на суму 82,3 мільйонів гривень на 1 гривню, витрачену з державного бюджету на забезпечення діяльності Рахункової палати, припадає: 3,4 тисяч гривень перевірених коштів, 154 гривні встановлених порушень і недоліків.

Одним із пріоритетних напрямів діяльності Рахункової палати є гласність. З набранням чинності Законом України «Про Рахункову палату» інформація про результати діяльності Рахункової палати регулярно оприлюднюється на її офіційному веб-сайті, а саме:

- звіти про здійснені заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), крім тих, що містять інформацією з обмеженим доступом;
- висновки щодо проекту закону про Державний бюджет України, висновки про стан виконання Державного бюджету України;
- рішення Рахункової палати;
- інформаційні повідомлення про виконання рішень Рахункової палати;
- інформаційні бюлетені.

Протягом звітнього року Рахункова палата спрямовувала свою діяльність на:

- забезпечення системного державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів;
- посилення контролю за наповненням дохідної частини Державного бюджету України;
- здійснення системного контролю за виконанням державних цільових програм;
- посилення контролю за використанням бюджетних коштів на забезпечення функціонування державних органів;
- застосування різних форм і методів проведення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), встановлення причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень і недоліків при адмініструванні доходів та використанні державних коштів;

- підвищення результативності роботи Рахункової палати, зокрема, реагування органів державної влади на рішення та рекомендації (пропозиції) Рахункової палати за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), розгляд Верховною Радою України, її комітетами результатів контрольних заходів та законодавчих пропозицій з питань державного бюджету і фінансів України;

- розвиток міжнародного співробітництва та вивчення міжнародного досвіду вищих органів фінансового контролю зарубіжних країн щодо контрольної діяльності та застосування його при проведенні паралельних та спільних аудитів;

- забезпечення гласності та прозорості в діяльності Рахункової палати;

- застосування сучасних інформаційних технологій в забезпеченні фінансового контролю.

У звітному році Рахунковою палатою здійснено 638 контрольних та експертних заходів (додаток - Б).

Під час проведення аудиторами Рахункової палати контрольних та експертних заходів виявлено, відповідно до статей 116 і 119 Бюджетного кодексу України, порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету, а також порушень бюджетного законодавства (у тому числі нецільового), неефективного використання коштів Державного бюджету України, на загальну суму 23 млрд 32,4 млн гривень. З цієї суми:

- порушення адміністрування доходів – 10 млрд 339 млн грн;

- порушення бюджетного законодавства, у тому числі нецільове використання коштів становлять 6 млрд 124,6 млн грн;

- неефективне – 6 млрд 568,8 млн гривень.

Основними порушеннями та недоліками при адмініструванні дохідної частини державного бюджету, виявленими у звітному році, були:

- недосконалість законодавства, що дає можливість господарюючим суб'єктам застосовувати схеми мінімізації платежів до бюджету (4 млрд 823 млн грн);

- неналежний контроль органів державної фіскальної служби (2 млрд 949 млн грн);

- недоплати до бюджету за результатами фінансово-господарської діяльності (2 млрд 253 млн гривень) [101].

Аналіз контрольно-аналітичних заходів, проведених упродовж 2017 року, свідчить, що більшість порушень бюджетного законодавства продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Найбільш характерні за кількістю виявлених випадків та обсягами у звітному році порушення класифіковано на рис. 2.4.

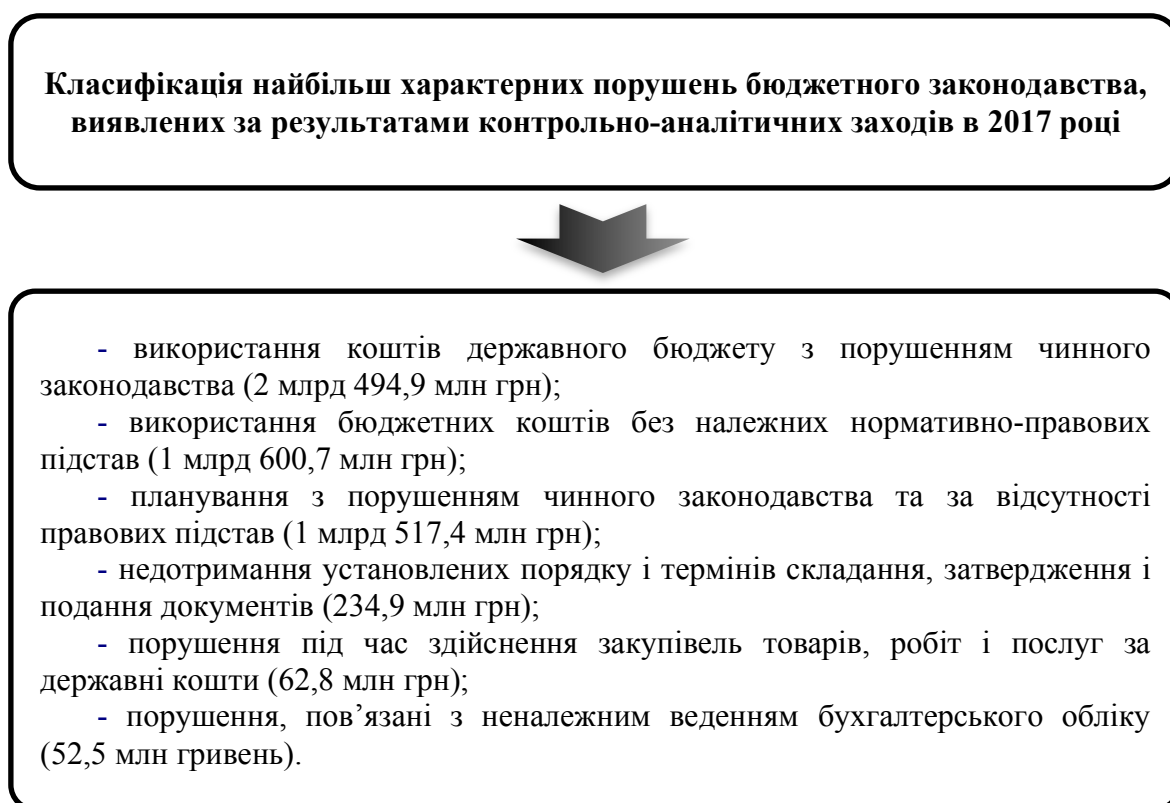


Рис. 2.4. Класифікація найбільш характерних порушень бюджетного законодавства, виявлених за результатами контрольно-аналітичних заходів в 2017 році

*Сформовано на основі джерела [101]*

Найбільш характерними видами неефективного управління і використання державних коштів та чисельними за кількістю виявлених випадків, як і в минулому році, були такі:



- втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень (4 млрд 2 млн грн);
- неефективне управління коштами шляхом тривалого їх утримання без використання (711,7 млн грн);
- неефективне управління коштами, внаслідок чого їх було повернено до бюджету (584,5 млн грн);
- неефективне управління коштами через недоліки в плануванні (333,9 млн грн);
- неефективне використання коштів резервного фонду (300 млн грн);
- неефективне управління майном шляхом його утримання без використання (247,3 млн грн);
- неефективне використання коштів унаслідок необґрунтованих управлінських рішень (178,1 млн грн);
- неефективні витрати, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення (105,8 млн гривень).

Результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, спрямованих на надання державної підтримки агропромислового комплексу, засвідчили, що, згідно з бюджетними запитами за відповідними бюджетними програмами (потреба в коштах на державну підтримку агропромислового комплексу у 2015 році була забезпечена лише на рівні 5,5 %, а у 2016 – на рівні 4,8 % від визначеного в запитах обсягу. Загалом з передбачених Міністерству аграрної політики та продовольства України на надання державної підтримки агропромислового комплексу 924 млн грн (2015 рік – 584,4 млн грн, 2016 – 339,6 млн грн) використано 681,4 млн грн (356,8 і 324,6 млн грн відповідно).

Такий стан фінансового забезпечення однієї з головних бюджетоутворюючих галузей національної економіки, частка якої у зведеному бюджеті країни за останні роки становила у середньому 12 %, а у товарній структурі експорту – понад третину, був дуже низьким та свідчив про наявність ризиків непослідовного формування та реалізації державної політики у цій сфері.

Водночас в країнах ЄС прямі виплати на державну підтримку становлять близько 28 % від обсягу випуску продукції в сільському господарстві.

Як наслідок, виробництво сільськогосподарської продукції в Україні мало тенденцію до зниження: обсяг виробництва продукції рослинництва у 2015 році порівняно з 2013 роком зменшився на 2,1 %, тваринництва – на 4 %.

Використання коштів державного бюджету на державну підтримку агропромислового комплексу у 2015-2016 роках відбувалося за відсутності належного внутрішнього контролю як з боку головного їх розпорядника – Мінагрополітики, так і розпорядників нижчого рівня.

Проведеним аудитом встановлено, що з восьми бюджетних програм, кошти яких були предметом аудиту, Мінагрополітики протягом цього періоду внутрішній аудит проведено лише за одною бюджетною програмою, що не сприяло ефективному управлінню бюджетними коштами в сумі 235,6 млн грн, або 34,6 % від використаного обсягу, які було повернено до державного бюджету наприкінці 2015 і 2016 років як невикористані. Мали місце випадки використання коштів державного бюджету з недотриманням чинного законодавства – 33,9 млн грн (з яких 55,3 тис. грн – за нецільовим призначенням).

Відповідно до своїх завдань та функцій, Колегія Рахункової палати спрямовує свою діяльність на:

- забезпечення системного контролю за всіма напрямками використання державних коштів, у тому числі і в регіонах, з ґрунтовним дослідженням загальнодержавних питань та проблемних питань розвитку регіонів;
- застосування різних форм і методів проведення аудиту, зокрема аудиту ефективності, фінансового аудиту, аудиту відповідності, встановлення причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень;
- здійснення системного контролю за виконанням національних, державних та комплексних програм;
- здійснення аналітичної діяльності, оцінки ефективності управління об'єктами аудитів, обґрунтованості прийняття управлінських рішень;

- систематизацію та аналіз виявлених порушень головними розпорядниками бюджетних коштів та підготовку відповідних рекомендацій і пропозицій;
- виконання міжнародних зобов'язань Рахункової палати як незалежного зовнішнього аудитора ОБСЄ, діяльність у структурі Міжнародної та Європейської організацій вищих органів фінансового контролю;
- забезпечення гласності та прозорості в діяльності Рахункової палати;
- розвиток сучасних інформаційних технологій у забезпеченні фінансового контролю.

На постійному контролі перебувають питання стану реагування органів державної влади на висновки та пропозиції Рахункової палати за результатами контрольних та аналітичних заходів, розгляд Верховною Радою України, її комітетами результатів контрольних-аналітичних заходів Рахункової палати та законодавчих пропозицій з питань державного бюджету і фінансів України, врахування Урядом рекомендацій Рахункової палати при підготовці законопроектів та нормативних актів.

Найголовнішою проблемою органів фінансового контролю є та, коли вони фіксують допущені порушення, тоді як їх потрібно передбачати і запобігати їм. Зміну парадигми контролю можна охарактеризувати як перехід від контролю статистичного і апостеріорного до здійснення контролю переважно динамічного і апріорного.

Якщо Рахункова палата займатиметься лише статистичною звітністю, то уподібниться органам внутрішнього фінансового контролю, але ж у них інша мета діяльності. Мета незалежного контрольного органу спеціальної конституційної компетенції – Рахункової палати України – не в контролі за діяльністю конкретних бюджетотримувачів, а в контролі бюджету. В цілому принципова різниця, яка проявляється у методах і формах роботи.

Звичайно, перехід до нових методів роботи – процес довготривалий і тяжкий, нове завжди піддається критиці. Перше, що нам необхідно зробити, це на ранній стадії формування бюджету налагодити механізм, який давав би нам змогу прогнозувати насамперед доходи. Це, до речі, одне із положень Лімської

декларації (основного міжнародного нормативного документа у цій сфері державного фінансового контролю). Цей механізм давав би нам можливість виносити експертні висновки на всі проекти, які виконавча влада збирається здійснити.

Безумовно, обмеження державного контролю лише перевіркою законності і цільового використання бюджетних коштів зжило себе. Уявляється, що державний контроль має контролювати не лише норму, а й крайні межі, за якими настють необоротні наслідки в розвитку суспільства.

Головне в діяльності державного контролю – визначення критичних меж стійкості системо утворюючих інститутів суспільства: бюджету, безпеки, інформаційних ресурсів, екології, здійснення моніторингу поточного стану основоположних інститутів відносно виявлених критичних меж стійкості.

Саме у цьому полягає різниця між державним контролем і контролем, здійснюваним такими органами, як наприклад, контрольно–ревізійні управління міністерств і відомств, фіскальні, наглядові структури вбудовані в систему управління конкретних відомств і завжди будуть керуватися відомчими принципами.

Отже, можна зазначити ще одну перевагу Рахункової палати: це позавідомчий орган. У своїй діяльності, на відміну від відомчих структур, палата повинна керуватися іншою логікою. Державний контроль може визнаватися таким тільки в тому разі, якщо він організує свою діяльність спираючись на національні інтереси як на принципові критерії.

Отже, дієвість та ефективність роботи Рахункової палати упродовж останніх років підвищилась, незважаючи на те, що абсолютні показники обсягів виявлених порушень дещо зменшились. Напевно, саме такий підхід є більш ефективним з точки зору державного ставлення до використання бюджетних коштів, ніж просте виявлення порушень.

## **2.2. Практика здійснення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні**

Питання ефективності державного управління у сфері фінансів, а також здійснення фінансового контролю мають виняткове суспільне значення. Однією із важливих загальнодержавних проблем при цьому є формування ефективної системи внутрішнього (урядового) державного фінансового контролю. В Україні його реалізує система органів державної влади, серед яких Державна аудиторська служба, Державна фіскальна служба, Державна казначейська служба та інші. Відповідно до змісту контрольної діяльності, головна увага у внутрішньому фінансовому контролі приділяється процесу формування й використання бюджетних ресурсів.

Держава на правах власника фінансових ресурсів, які акумулюються у бюджетах різних рівнів, має право та зобов'язана здійснювати фінансовий контроль та аудит об'єктів права своєї власності: майна і фінансових ресурсів. В умовах формування ринкових відносин, держава змінює характер своєї діяльності у соціальному та економічному секторах, що вимагає відповідних змін і у сфері державного фінансового контролю та аудиту. Відтак, уряд через свої контролюючі органи має забезпечити попередній, поточний і наступний державний фінансовий контроль та державний аудит використання коштів. Такий контроль за своєю природою є внутрішнім – урядовим контролем, бо він є конституційним обов'язком нашого уряду, пов'язаним із виконанням ним Закону про державний бюджет та інших законів України. Цей контроль є складовою частиною процесу виконання управлінських функцій, покладених на уряд як вищий орган виконавчої влади.

Контроль ефективності витрачання бюджетних коштів та використання державної власності передбачає:

- організацію і контроль вчасності виконання дохідних і видаткових статей бюджетів і державних позабюджетних фондів за обсягами, структурою й цільовим призначенням;
- визначення доцільності витрат і використання державної власності;

- оцінювання обґрунтованості дохідних і видаткових статей бюджетів.

Провідну роль серед органів державної влади, які здійснюють внутрішній фінансовий контроль в сучасних умовах відіграє Державна аудиторська служба України.

Держаудитслужба відповідно до покладених на неї завдань:

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

2) реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

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

3) здійснює контроль за:

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

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

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

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

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

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

- дотриманням законодавства про державні закупівлі;

- веденням бухгалтерського обліку, а також 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;

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

5) проводить оцінку достовірності фінансової звітності підконтрольних установ та інші функції згідно чинного законодавства.

Показники діяльності Державної аудиторської служби України дають підстави стверджувати про значну кількість та обсяги виявлених фінансових порушень, переважна більшість яких відбувається у діяльності бюджетних

установ. До головних порушень, які спостерігаються у процесі виконання бюджетів, у сучасній практиці належать:

- факти витрат, проведених з порушенням чинного законодавства при умові їхнього списання за касовими видатками бюджетної установи, а також витрат, здійснених понад затверджені ліміти на відповідний період;

- наявність завищених асигнувань та зайво одержаних бюджетних коштів чи коштів позабюджетних фондів через необґрунтованість розрахунку норм витрат;

- заниження в обліку вартості основних засобів та інших товарно-матеріальних цінностей;

- неоприбуткування суми вартості матеріальних цінностей і коштів, які є в наявності, без ознак розкрадань;

- зайве нарахування заробітної плати за виконані роботи, послуги тощо;

- суми, витрачені бюджетними організаціями понад виділені на заробітну плату асигнування;

- незаконно виплачені суми премій, пенсій, компенсацій, допомоги, стипендій;

- видатки внаслідок безпідставного списання підзвітних сум на відрядження;

- витрати бюджетних коштів та коштів державних позабюджетних фондів, допущені внаслідок завищення обсягів фактично виконаних робіт, послуг або установлених норм витрат;

- витрати коштів бюджету не за цільовим призначенням;

- витрати коштів бюджету та коштів позабюджетних фондів на утримання апарату міністерства понад затверджений кошторис у межах загальних бюджетних асигнувань цього міністерства, у тому числі за рахунок коштів, виділених на утримання підвідомчих організацій;

- суми, недоотримані державними підприємствами і організаціями при реалізації основних засобів, інших матеріальних цінностей внаслідок продажу за заниженими цінами;



- незаконне списання дебіторської заборгованості за не отримані послуги;
- інші незаконні витрати бюджетних коштів, коштів державних позабюджетних фондів, матеріальних цінностей, що завдали збитку та можуть бути підставою для притягнення винних осіб до відповідальності згідно із чинним законодавством.

Аналіз результатів діяльності органів Державної аудиторської служби України свідчить, що кількість та масштаби виявлених в ході контрольної перевіркової роботи порушень лишаються суттєвими. Якщо оцінити динаміку кількості проведених контрольних заходів впродовж останніх років, можна констатувати їхнє зменшення. Попри скорочення кількісних показників охоплення різними формами контролю суб'єктів господарювання, результативність цих заходів залишалась стабільно високою.

Першочерговим завданням для органів Держаудитслужби протягом 2017 року залишалася реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю та здійснення відповідних заходів, спрямованих на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів.

Загалом у звітному році проведено понад 1,8 тисяч ревізій та перевірок, за результатами яких:

- охоплено контролем понад 428,6 млрд.грн фінансових та матеріальних ресурсів;
- виявлено порушень фінансово-бюджетного законодавства, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, на загальну суму майже 2,3 млрд.грн, а саме:
  - недоотримано фінансових ресурсів – на 642,9 млн.грн,
  - незаконні, нецільові витрати та недостачі – на 1,6 млрд.грн;
  - забезпечено відшкодування втрат загалом на суму 788,0 млн.грн (або 34,5 % з виявлених), а саме:
    - надійшло недоотриманих ресурсів – на 225,2 млн.грн,

- відшкодовано та поновлено незаконних, нецільових витрат та недостач – на 562,8 млн.грн;

- направлено понад 2000 інформацій для прийняття управлінських рішень.

За результатами проведених 287 державних фінансових аудитів:

- охоплено дослідженням майже 63,9 млрд грн фінансових ресурсів;

- виявлено порушень та недоліків на загальну суму 11,2 млрд грн, в тому числі:

- фактів неефективного витрачання коштів та майна на суму 5,3 млрд грн,

- порушень, що спричинили втрати ресурсів та незаконне їх використання, на 5,9 млрд грн;

- встановлено резерви додаткових надходжень бюджетних коштів на 2,8 млрд грн;

- направлено аудиторські звіти та відповідні інформації для прийняття управлінських рішень 504 користувачам;

- надано 3,2 тисячі пропозицій та рекомендацій;

- забезпечено отримання економічного ефекту від впровадження пропозицій, наданих за результатами аудитів, на загальну суму майже 207,6 млн гривень.

За результатами контролю у сфері закупівель:

- здійснено аналіз майже 3,3 тисяч процедур закупівель загальним обсягом 49,9 млрд грн;

- попереджено порушень за результатами аналізу закупівель (без виходу на об'єкт контролю шляхом аналізу документів, розміщених в інформаційно-телекомунікаційній системі Prozorro та наданих замовниками на запити органів Держаудитслужби) на суму 16,8 млрд грн, з них відмінено конкурсні торги на суму 15,5 млрд грн та розірвано укладених договорів на 1,3 млрд грн;

- проведено 65 перевірок державних закупівель, якими охоплено контролем понад 3,3 млрд грн фінансових ресурсів та виявлено порушень, що призвели до втрат, на суму 154,8 млн гривень.

В рамках державного фінансового аудиту окремих господарських операцій (проводиться на виконання постанови Уряду від 25 червня 2014 р. № 214 «Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки»):

- охоплено контролем 45 об'єктів, з яких 25 – відокремлені структурні підрозділи;

- охоплено дослідженням платежів на загальну суму 345,9 млрд грн;

- складено 946 довідок про ризикові операції та фінансові порушення, що можуть призвести чи призвели до незаконного та неефективного витрачання державних ресурсів на суму понад 2,1 млрд грн;

- у 480 випадках надано рекомендації щодо попередження незаконного та неефективного використання ресурсів на стадії прийняття управлінських рішень на суму майже 1,9 млрд грн;

- виявлено 466 фактів фінансових порушень на суму 184,1 млн грн;

- попереджено незаконне та неефективне витрачання державних ресурсів на загальну суму понад 1 млрд грн, а також відмінено конкурсні торги на 632,3 млн гривень.

Загалом за результатами діяльності органів державного фінансового контролю за 2017 рік:

- піддано контролю та дослідженню 888,3 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів держави;

- виявлено втрат фінансових та матеріальних ресурсів держави на суму 8,2 млрд гривень, з яких відшкодовано 0,8 млрд гривень;

- встановлено фактів неефективного витрачання коштів і майна на 5,3 млрд гривень;

- визначено 2,8 млрд грн резервів додаткових бюджетних надходжень;

- попереджено порушень та недоліків на 18,4 млрд гривень;

- отримано економічний ефект від впровадження наданих за

- результатами аудитів пропозицій на 0,2 млрд гривень.

Внаслідок застосування дієвих заходів щодо відшкодування та повер-

нення завданих державі втрат за підсумками 2017 року загальна ефективність роботи органів державного фінансового контролю в частині співвідношення обсягів відшкодованих втрат бюджетних коштів порівняно з видатками на утримання становила 145,2 %.

Контролем охоплено найважливіші для суспільства сфери: оборона, освіта і наука, охорона здоров'я і соціальний захист населення, житлово-комунальне господарство, паливно-енергетичний та агропромисловий комплекси, інфраструктура і транспорт, тощо. При цьому теми, за якими проводилися заходи контролю, визначалися з урахуванням їх актуальності, соціального значення, обсягів коштів державного та місцевого бюджетів, спрямованих на фінансування бюджетних програм, а також з урахуванням ризиків допущення фінансових порушень.

Найбільш розповсюдженими фінансовими порушеннями, наслідком яких стали втрати ресурсів, є:

- незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів – 435,7 млн грн;
- використання грошових кредитів, позик міжнародних фінансових організацій, отриманих під гарантію Уряду України, всупереч їх цільовому призначенню – майже 410,5 млн грн;
- ненарахування і неперерахування (неповне перерахування) надходжень до загального та спеціального (крім спецфонду бюджетних установ) фондів бюджету - майже 144,8 млн грн;
- реалізація суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг (крім користування, оренди) безоплатно або за заниженими цінами – майже 121,2 млн грн;
- проведення незаконних (зайвих) виплат по заробітній платі – понад 120,4 млн грн;
- списання коштів на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості – понад 93,8 млн грн;

- незаконні виплати фізичним особам (компенсацій, допомог, пільг та субсидій, пенсій, стипендій), в тому числі які не мали права на їх отримання або у завищених розмірах – понад 87,1 млн грн;
- зайве виділення (отримання) бюджетних коштів юридичним особам, одержувачам внаслідок завищення відповідних розрахунків або які не мали права на їх отримання – понад 79,8 млн грн;
- безпідставне покриття витрат фізичних або юридичних осіб, в тому числі при відсутності в обліку дебіторської заборгованості – майже 64,0 млн грн;
- покриття за рахунок загального фонду кошторису витрат спеціального фонду (без відновлення касових видатків загального фонду) – 62,2 млн грн;
- реалізація за заниженою вартістю або безоплатно послуг (крім адміністративних), які надаються на платній основі – понад 41,9 млн грн;
- сплата внесків до державних цільових фондів по незаконних сумах по оплаті праці або за завищеною ставкою збору – майже 40,3 млн грн;
- реалізація (використання) без відповідних дозволів майна бюджетних установ, підприємств державної та комунальної форми власності, що знаходяться на відповідальному зберіганні – майже 38,7 млн грн;
- ненарахування та неперерахування державними та комунальними підприємствами частини прибутку до бюджету – понад 38,2 млн грн.;
- здійснення за рахунок бюджету одного рівня видатків, які відповідно до бюджетного законодавства мають здійснюватись з бюджету іншого рівня – понад 33,6 млн грн;
- ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству – майже 26,3 млн грн;
- недостачі коштів та матеріальних цінностей – понад 24,1 млн грн;
- недоотримання доходів від реалізації бюджетними установами безоплатно товарів, послуг від господарської діяльності – майже 20,8 млн грн;
- понаднормове списання по обліку матеріальних цінностей, що відсутні в наявності – майже 20,1 млн грн, тощо.

Задля забезпечення дієвості, результативності та ефективності заходів державного фінансового контролю в умовах реформування органами Держаудитслужби вжито комплексних заходів, зокрема:

- з метою мінімізації впливу на діяльність суб'єктів господарювання, водночас враховуючи найвагоміші можливі фінансові ризики зловживань з фінансово-бюджетними ресурсами, триває тенденція щодо зменшення кількості проведених заходів державного фінансового контролю – з понад 4 тисяч у 2015 році до 2,2 тисяч у 2017 році, тобто у 1,8 раза (додаток В);

- в умовах зміщення пріоритетів діяльності органів державного фінансового контролю на попередження порушень у фінансовій сфері забезпечено зростання частки аудитів у загальній кількості заходів державного фінансового контролю (додаток Д);

- збережено суттєву результативність заходів державного фінансового контролю: сума виявлених втрат ресурсів у середньому на одну ревізію/ перевірку перевищує дані попереднього року та становить понад 1,2 млн грн (додаток Е);

- проводиться ґрунтовна робота, спрямована на відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави (додаток Ж).

- застосовано заходи впливу до винних осіб та фінансові санкції до об'єктів контролю, якими допущено порушення фінансово-бюджетної дисципліни (додаток З);

- за результатами проведених аудитів надано майже 3,2 тис. пропозицій, з яких майже 1,9 тис. враховано (майже 60 відсотків);

- результати заходів державного фінансового контролю оприлюднено майже у 17,5 тис. матеріалах, опублікованих у центральних та місцевих ЗМІ, виступах по телебаченню, у мережі радіомовлення та в Інтернет- виданнях.

Загалом в рамках здійснення системного контролю за усуненням виявлених заходами державного фінансового контролю недоліків і порушень, повнотою виконання вимог органів Держаудитслужби в частині відшкодування виявлених втрат та забезпечення персональної відповідальності посадових осіб

за порушення фінансово- бюджетної дисципліни у 2017 році:

- подано майже 1,3 тис. пропозицій щодо застосування фінансових санкцій до порушників фінансово-бюджетної дисципліни, з яких застосовано майже 1,1 тис. відповідних санкцій, зокрема: у 106 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 881 – зупинено операції з бюджетними коштами та 98 об'єктам контролю – розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму майже 20,2 млн грн;

- до правоохоронних органів передано майже 1,3 тис. матеріалів ревізій та перевірок, своєю чергою правоохоронними органами за матеріалами проведених заходів державного фінансового контролю розпочато 577 досудових розслідувань, долучено до кримінальних проваджень 696 матеріалів таких заходів (додаток И) та складено 28 протоколів про вчинення корупційного діяння;

*Реформування органів державного фінансового контролю та напрями подальшого розвитку.*

Триває робота з реформування системи державного фінансового контролю, в рамках якої розроблено низку нормативно-правових актів та інших документів, спрямованих на забезпечення подальшого розвитку та ефективного функціонування органів Державної аудиторської служби України (додаток К)

З метою посилення ролі органів державного фінансового контролю як дієвого інструменту для забезпечення фінансово-бюджетної дисципліни в державі:

- основний акцент діяльності спрямовано на попередження та недопущення фінансових порушень;

- проводиться постійний аналіз ефективності здійснення процесу управління державними ресурсами;

- формуються пропозиції, орієнтовані на досягнення економічного ефекту;

- кардинально реформується функція інспектування з метою підвищення його дієвості;

- триває ґрунтовна робота з подальшого розвитку та посилення функції державного фінансового аудиту, розширення його видів та форм;
- розробляються нормативно-правові акти, спрямовані на реалізацію положень прийнятого Закону про внесення змін до Закону України «Про публічні закупівлі»;
- продовжується робота з питань координації діяльності щодо запобігання корупції та боротьби із шахрайством при використанні коштів ЄС (OLAF);
- розроблено дієву систему постійного професійного розвитку працівників, тощо.

Пріоритетними завданнями органів державного фінансового контролю у процесі реформування на 2018 рік визначено наступні (додаток Л):

1. Подальше реформування системи державного фінансового контролю на центральному, регіональному та місцевому рівні, зокрема шляхом:

- забезпечення прийняття розпорядження Кабінету Міністрів щодо Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року та подання до Верховної Ради України проекту Закону «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», спрямованих на унормування та ідентифікацію статусу органів Держаудитслужби та створення цілісної, ефективної та дієвої системи функціонування державного фінансового контролю в Україні;
- методологічного удосконалення механізму здійснення існуючих видів державного фінансового аудиту, а також унормування та впровадження нових його видів через призму найкращих міжнародних практик;
- модернізація контролю у сфері публічних закупівель, в тому числі шляхом удосконалення механізму здійснення моніторингу закупівель.

2. Формування ефективної моделі розвитку та підготовки висококваліфікованих кадрів.

Перспективними напрямками розвитку та першочерговими завданнями реалізації реформ у сфері професійного розвитку персоналу Держаудитслужби залишаються:



- переформатування системи підготовки, навчальних програм, методів підготовки;
- удосконалення підготовки та перепідготовки фахівців у сфері державного фінансового контролю;
- нарощування кількості стандартизованих навчальних модулів/програм та навчальної літератури (посібників);
- створення команди власного тренерського складу для забезпечення потреби навчального процесу;
- залучення міжнародної технічної допомоги донорів, які б підтримували цей напрямок;
- вивчення можливості створення регіональних тренінгових центрів;
- запровадження системи дистанційних навчань.

Протягом звітнього року на утримання органів Держаудитслужби витрачено бюджетних асигнувань на загальну суму 417 672,5 тис. грн, з яких 414 074,6 тис. грн – за загальним фондом та 3 597,9 тис. грн – за спеціальним.

За підсумками року загальна ефективність роботи органів державного фінансового контролю зросла на 24 % відносно даних попереднього року, натомість співвідношення обсягів відшкодованих втрат бюджетних коштів порівняно з видатками на утримання органів Держаудитслужби становить 145,2 %. Відповідна динаміка наведена в додатку М.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 06 квітня 2016 р. № 266 «Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби» на разі як територіальні органи Держаудитслужби функціонує 5 офісів.

На кінець 2017 року штатна чисельність працівників міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби становила 2680 осіб, облікова – 2534 особи. Станом на 31 грудня 2017 року укомплектовано 2309 посад або 86,2 % від загальної чисельності. Відсоток вакансій контрольно-ревізійного апарату був на рівні 14,6 % (296 посад).

Структура міжрегіональних територіальних органів та управлінь в

областях наведена в додатку Н.

На сьогодні переважна більшість працівників територіальних підрозділів Держаудитслужби, – це досвідчені фахівці. 50,4 % (або 1278) працівників мають стаж служби в органах державного фінансового контролю понад 10 років.

Аналіз причин виявлених незаконних, нецільових втрат дозволяє констатувати, що одним із чинників збільшення фінансових втрат є значні обсяги порушень законодавства з оплати праці, безоплатного надання у користування природних і матеріальних ресурсів, реалізації товарів і послуг за заниженими цінами. Крім того, мають місце факти незаконної зміни форми власності, безпідставного списання та не оприбуткування коштів і матеріальних цінностей. Також значного поширення набули витрачання бюджетних коштів при виконанні державних цільових програм; оплаті вартості будівельних робіт, послуг, матеріальних цінностей; завищення вартості та обсягів робіт з будівництва; реконструкції та капітального ремонту, інших послуг, порушення вимог законодавства при передачі майна та оплаті рахунків установами, що утримуються за рахунок місцевого бюджету, установам, які фінансуються з державного бюджету тощо.

Одним із проблемних питань сьогодні залишається використання коштів державного бюджету на субвенції. Чинним законодавством чітко не визначено проблеми, на вирішення яких мають направлятися кошти субвенцій, а також які результативні показники мають бути досягнуті на місцях. Міністерством фінансів України не визначено єдині конкретні напрями спрямування, порядок і критерії розподілу коштів субвенції із державного бюджету на зменшення фактичних диспропорцій між місцевими бюджетами. Нині державні кошти розподіляються пропорційно до планового обсягу видатків місцевих бюджетів, інформація щодо потреби в таких коштах з областей не збирається. При використанні коштів субвенцій оперативний аналіз результатів надання та цільового і ефективного їхнього використання Міністерством фінансів України не здійснюється, відповідні дані з областей не надходять. Це не дає можливості

запровадити належний контроль за ефективним використанням коштів державного бюджету.

Міністерство фінансів України та Головні фінансові управління в областях фактично не здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства й ефективним використанням цих коштів на місцях. На нашу думку, Міністерству фінансів України слід розробити порядок планування, розподілу та використання субвенцій з урахуванням соціальних, економічних й інших особливостей регіонів. Поглиблює проблему низької дієвості контролю за використанням субвенцій також відсутність у практиці складання і надання органам Державної казначейської служби України окремої звітності щодо їх використання розпорядниками бюджетних коштів в розрізі функціональної та економічної класифікації, яка не передбачена чинним законодавством.

Нині при витрачанні коштів місцевих бюджетів у більшості областей недостатньо відслідковується роль контролюючих органів у запобіганні порушень та зловживань економічного спрямування. На нашу думку, однією з головних проблем малоефективного фінансового контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів є не сформованість інституцій, які б забезпечували його дієвість у кожному окремому регіоні. Місцеві органи влади взагалі не уповноважені складати звіти про фінансові порушення і не відслідковують системно ситуацію щодо дотримання бюджетного і фінансового законодавства. Заслуговує на увагу той факт, що згідно з нормативною базою у структурі апаратів обласних та районних державних адміністрацій не передбачено окремого підрозділу, на який би покладалися функції з проведення фінансового контролю.

Головним завданням у напрямку підвищення ефективності фінансового контролю в Україні є активний перехід від контролю, що здійснюється після завершення фінансово-господарських операцій, до попереднього контролю, що упереджує фінансові порушення. Важлива роль у цьому процесі відводиться органам *Державної казначейської служби України*, які здійснюють оперативний контроль руху бюджетних коштів у процесі виконання державного і

місцевих бюджетів відповідно до бюджетного розпису.

Організація фінансового контролю у системі казначейства має певну особливість. Вона полягає в тому, що органи Державної казначейської служби України є єдиними виконавцями попереднього контролю та контролю на стадії здійснення платежу при виконанні державного бюджету і здійснюють такий контроль не вибірково, а на регулярній основі. Отже забезпечується суворий контроль за правильністю фінансових операцій, їхнім бухгалтерським обліком, що є гарантією чіткого виконання управлінських рішень у бюджетній сфері. Такий ретельний контроль здійснюється паралельно з веденням операцій протягом бюджетного року, і тому він є ефективнішим, ніж контроль за результатами. Однак, потребує врегулювання питання розмежування відповідальності органів Державної казначейської служби України та місцевого самоврядування, а також посилення відповідальності останніх в процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів.

Важливе місце серед органів, які реалізують внутрішній фінансовий контроль належить територіальним підрозділам *Державної фіскальної служби (ДФС) України*. Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

До їхньої компетенції належить здійснення контролю за повнотою і своєчасністю сплати податків та зборів до бюджетів усіх рівнів. Вагомість такого контролю пояснюється тим, що податкові надходження складають основу фінансового ресурсу держави. Питома вага податкових надходжень зведеного бюджету, які контролюються податковими органами впродовж останніх років складає понад 1/2, а після проведення податкової реформи –

понад 80% сукупних обсягів.

Адміністрування податку передбачає виконання низки процедур: облік платників податку, методологію адміністрування, прийняття, обробку декларацій, камеральні й виїзні перевірки, претензійну роботу й апеляційне оскарження, стягнення податкового боргу, розшук платників, які ухиляються від сплати податків, розкриття, розслідування порушень у сфері оподаткування.

Однією з основних функцій ДФС України є контроль за своєчасним та правильним визначенням платниками податків податкових зобов'язань та повним їхнім перерахуванням до бюджету. Він реалізується шляхом проведення податкових перевірок платників податків.

Податковий контроль можна розглядати як організацію безперервного процесу контрольних дій і методів, що мають різну форму на певних стадіях або етапах контрольної роботи. Так, постановка на облік платників податків – це форма контрольної роботи, регламентована відповідним податковим законодавством, яка є повторюваними прийомами і діями щодо нових підконтрольних суб'єктів. Прийом і перевірка податкової звітності від платників податків – це повторювані форми контролю, які здійснюються вже на основі інших нормативно-правових актів. Тобто з'являються нові правові норми, які регулюють правовідносини суб'єктів податкового контролю і використовують інші форми та методи контрольної роботи щодо підконтрольних суб'єктів. Таким чином можливо розглянути взагалі процес контрольної перевіркової роботи.

Отже, податковий контроль – це безперервний процес, що складається з ряду етапів, кожен з яких має циклічний характер, проходить в різних правових умовах, має свою характеристику основних елементів і вирішує визначені для кожного етапу завдання контрольної діяльності.

Критеріями виділення етапів або стадій податкового контролю являються:

- 1) правові норми, що змінюються на кожному етапі;
- 2) форми, що змінюються на кожному етапі, методи та інші елементи

податкового контролю;

- 3) виражений циклічний характер контрольних дій і прийомів,
- 4) наявність взаємозв'язку і взаємообумовленості етапів контрольної-перевірочної роботи.

Виділимо основні етапи податкового контролю: податкове консультування або інформаційно-роз'яснювальна робота з платниками податків, обліковий етап контрольної роботи, інформаційно-аналітичний етап діяльності податкової служби, проведення перевірок та допоміжні, які виникають за наслідками проходження основних етапів, це – оперативно-розшукова діяльність, стягнення податкової заборгованості, апеляція та судові процедури (рис 2.5).



Рис. 2.5. Етапи податкового контролю

Виділені етапи податкового контролю являються як послідовними так і паралельними процесами, оскільки вони є взаємообумовленими і мають безперервний характер. Основні етапи тісно пов'язані з допоміжними, так здійснення оперативно-розшукової діяльності фінансовою поліцією проводиться за результатами роботи облікового (відсутність постановки на податковий облік, відсутність за місцем реєстрації), інформаційно-аналітичного етапу (інформація від інших установ свідчить про можливість уникнення від оподаткування, здійснення незаконної підприємницької діяльності та ін.) та проведених переві-

рок (виявлення фактів кримінального походження).

Процедури податкового контролю допоміжного етапу «Стягнення податкової заборгованості» виникають, як правило, за наслідками проведення різних видів перевірок (виникнення податкового боргу). «Апеляція та судові процедури» пов'язані зі всіма основними та допоміжними етапами, тому що адміністративне або судове оскарження дій контролюючого органу можливе на будь-якому етапі.

Слід зазначити, що основні етапи мають між собою прямі та зворотні зв'язки, що виникають внаслідок постійного обміну податковою інформацією. Так, етап податкового консультування забезпечує інші етапи нормативною документацією та узгоджує з ними відповіді на звернення платників податків. Обліковий етап формує бази даних для аналізу податкових ризиків та подальшої перевіркової діяльності. За результатами проведення перевірок вносяться зміни до облікових даних та іншої аналітичної інформації.

Охарактеризуємо перелічені основні та допоміжні етапи податкового контролю.

1. Податкове консультування або інформаційно-роз'яснювальна робота з платниками податків – є організацією масово-роз'яснювальної та індивідуальної роботи по доведенню податкової інформації до платників податків (організація симпозіумів, семінарів, особистих, телефонних, Іпіетеї консультацій, виступів у ЗМІ), представлення роз'яснень податкового законодавства та в цілому формування податкової культури суспільства.

Метою етапу є здійснення профілактичного контролю з метою зниження податкових правопорушень. Значення першого етапу важко переоцінити, оскільки профілактичний контроль є найекономічнішим, фінансово безпечним для платників податків і визначає результати подальших етапів контролю.

На даному етапі реалізуються виховна і профілактична, науково-творча і правова функції податкового контролю.

2. Обліковий етап контрольної роботи.

2.1. Взяття на облік платників податків в органах Державної фіскальної

служби (ДФС). Метою даного підетапу є створення умов для здійснення контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, при цьому реалізується інформаційно-пізнавальна і правова функції податкового контролю.

2.2. Прийом звітності від підконтрольних суб'єктів. Нарухування платежів у бюджет. Даний підетап характеризується діями з прийому та формальної перевірки представленої податкової звітності, а також нарахування платежів у бюджет в особистій картці платника податків, який взятий на облік, внаслідок проходження попереднього підетапу. На даному підетапі на основі автоматизованої обробки відбувається виявлення кола платників податків, які не надали звітність та не сплатили податки і збори або несвоєчасно сплатили податкові зобов'язання.

Метою підетапу є отримання інформації для здійснення оперативного контролю з метою своєчасного забезпечення податкових надходжень і притягнення до відповідальності по дотриманню окремих норм податкового законодавства.

### 3. Інформаційно-аналітичний етап діяльності фіскальної служби.

Являє собою комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами ДФС покладених на них функцій та завдань. Включає в себе проведення попереднього аналізу інформації з різних джерел з метою виділення із сукупності платників податків кола суб'єктів з підвищеним ризиком можливих податкових правопорушень. На даному етапі також здійснюється обмін інформацією з іншими контролюючими органами і на підставі всебічного аналізу приймається рішення про проведення різного виду перевірок та вирішуються інші організаційні питання, які дозволяють скоординувати діяльність фіскальної служби з іншими контролюючими органами.

Метою етапу є накопичення та аналіз інформації, яка дозволяє максимально ефективно організувати контрольні дії і раціонально використовувати



трудові і матеріальні ресурси органів ДФС.

#### 4. Проведення перевірок.

В Податковому кодексі України передбачається проведення: камеральних, документальних (планових або позапланових; виїзних або невиїзних) та фактичних перевірок (рис. 2.6). Порядок проведення податкових перевірок регулюється Главою 8 Податкового кодексу України (статті 75 - 86).

Також на цьому етапі відбувається оформлення результатів перевірок, притягнення до фінансової відповідальності та адміністративної відповідальності фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб і здійснюється контроль за виконанням рішень контролюючих органів, винесених за результатами перевірок.

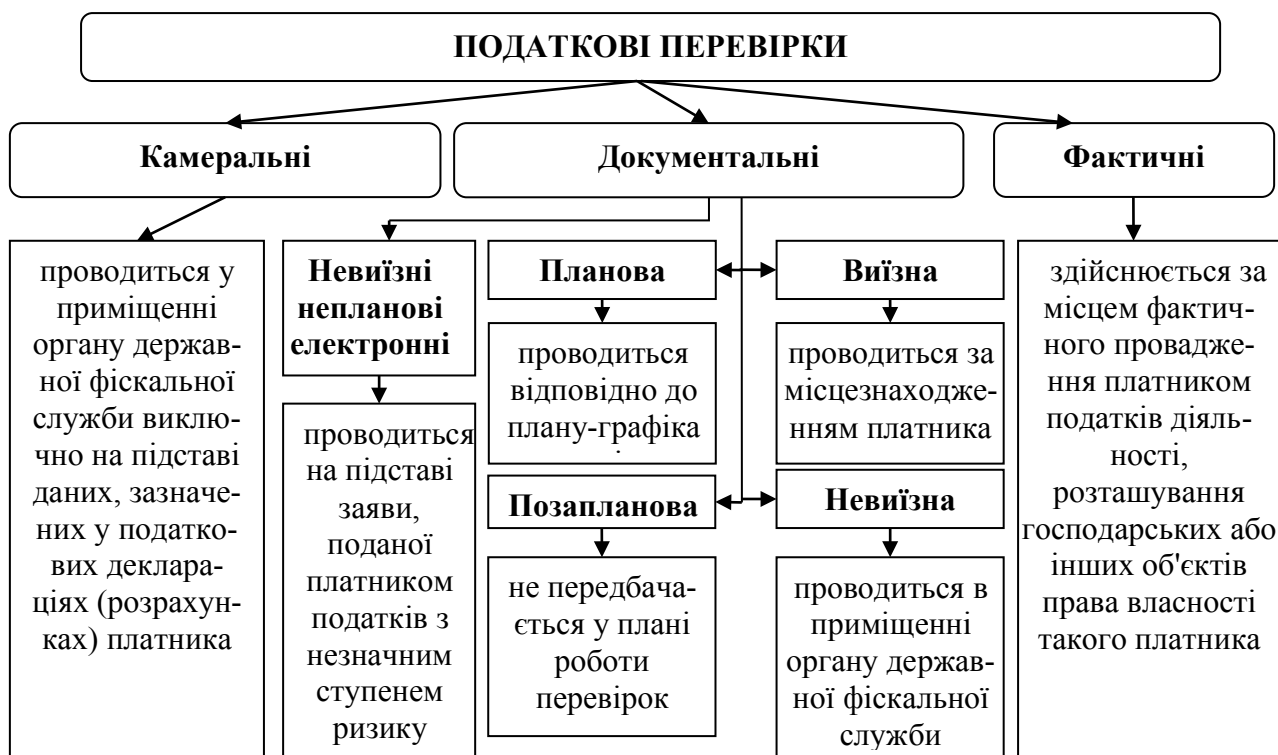


Рис. 2.6. Види податкових перевірок

Метою етапу є виявлення відхилень в дотриманні чинного податкового законодавства і притягнення до відповідальності за податкові правопорушення. Підкреслимо важливість даного етапу щодо інших, оскільки на даному етапі проявляються всі функції податкового контролю.

#### 5. Оперативно-розшукова діяльність. Реалізується оперативним управ-

лінням податкової міліції по виявленню нелегальної підприємницької діяльності і пошуку незареєстрованих платників податків (фіктивних адрес реєстрації), а також департаментом податкової міліції по боротьбі з відмиванням коштів, отриманих злочинним шляхом, який здійснює діяльність по виявленню злочинів, що регулюються ст. 209 Кримінального кодексу України «Легалізація (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом».

Метою етапу є запобігання злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, їх розкриття, пошук платників, які ухиляються від сплати податків, відсутніх за місцем їх реєстрації.

#### 6. Стягнення податкової заборгованості.

Виділення цього етапу обумовлене попереднім проведенням низки контрольних заходів. Мета етапу – реалізація результатів різних форм податкового контролю за допомогою стягнення несплачених платежів у бюджет і протидія незаконній фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання.

#### 7. Апеляція. Судові процедури.

На даному етапі здійснюється адміністративна та судова процедура оскарження контрольних дій податкового органу, представлення інтересів податкового органу в суді, аналіз чинного податкового законодавства та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства.

Мета етапу – реалізація прав і обов'язків суб'єктів податкового контролю.

Представлені етапи дозволяють проводити комплексний послідовний аналіз контрольної діяльності з метою оцінки ефективності податкового контролю, виявлення причин отриманих результатів і визначення найбільш значущих аспектів контрольно-перевірочної діяльності.

Кожному етапу податкового контролю відповідають певні форми контрольної діяльності.

В цілому треба вказати, що форма податкового контролю – це відповідним чином оформлені контрольні та інші дії, які здійснюються на підставі норм податкового права, згідно з встановленими цілями податкового контролю.

Виділимо наступні форми податкового контролю в залежності від етапів

контрольно-перевірочного процесу (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

### Форми податкового контролю

Етапи податкового контролю	Форми контрольної діяльності
1. Податкове консультування або інформаційно-роз'яснювальна робота з платниками податків	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податкове консультування (усне, письмове, Інтернет-консультування);</li> <li>- організація семінарів, симпозіумів, лекцій, конкурсів та ін.;</li> <li>- виступи та публікації у ЗМІ.</li> </ul>
2. Обліковий етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>- реєстрація платників податків;</li> <li>- отримання податкової звітності;</li> <li>- ведення особистих карток по нарахуванню і сплаті податків.</li> </ul>
3. Інформаційно-аналітичний етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>- листування та зустрічі з платниками податків;</li> <li>- отримання податкової інформації від інших установ;</li> <li>- надання інформації на запит інших установ;</li> <li>- проведення доперевірочного аналізу по виявленню податкових ризиків;</li> <li>- планування перевірок.</li> </ul>
4. Проведення перевірок	<ul style="list-style-type: none"> <li>- здійснення камеральних, документальних (планових або позапланових; виїзних або невиїзних) та фактичних перевірок;</li> <li>- залучення фахівців, експертів, перекладачів</li> <li>- самостійне визначення контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків (податкового агента) перед бюджетами;</li> <li>- притягнення до фінансової відповідальності;</li> <li>- притягнення до адміністративної відповідальності фізичних осіб та посадових осіб платників податків - юридичних осіб.</li> </ul>
5. Оперативно-розшукова діяльність	<ul style="list-style-type: none"> <li>- пошук місцезнаходження платників податку;</li> <li>- виявлення незареєстрованих платників податків;</li> <li>- припинення нелегальної підприємницької діяльності та ін.</li> </ul>
6. Стягнення податкової заборгованості	<ul style="list-style-type: none"> <li>- виставлення податкових вимог до платників податків щодо погашення податкового боргу;</li> <li>- оформлення та реалізація податкової застави;</li> <li>- перевірка майна, який перебуває у податковій заставі;</li> <li>- організація реалізації майна боржника;</li> <li>- проведення адміністративного арешту майна;</li> <li>- надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків.</li> </ul>
7. Апеляція Судові процедури	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розглядання оскаржень рішень податкових органів;</li> <li>- звертання до суду щодо протидіяння посадовим особам фіскальної служби; припинення господарської діяльності платника податків; погашення податкового боргу; порушення справ про банкрутство боржників.</li> </ul>

Найбільш поширеною формою податкового контролю є перевірки, які

дозволяють на практиці відслідкувати рівень виконання податкових зобов'язань та взагалі оцінити ефективність діючої податкової системи та системи податкового контролю. Від вибору форми залежать працевитрати і доцільність контрольних дій. Раціонально організовані форми контролю повинні бути засновані на максимально можливій автоматизації, зниженні впливу суб'єктивних факторів, які можуть впливати на діяльність суб'єктів і стан об'єктів, предметів контролю. Основні терміни проведення різних видів податкових перевірок зазначено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

### Організація проведення податкових перевірок

	Документальна			Фактична	Камеральна
	Планова виїзна	Позапланова виїзна	Невиїзна		
Підстава	направлення на перевірку		наказ керівника ДФС	направлення на перевірку, наказ керівника ДФС	суцільним методом
Строк проведення	30 (45)* робочих днів - для великих платників податків; 10 (15)* робочих днів - для суб'єктів малого підприємництва; 20 (30)* - для інших	15 (25)* робочих днів - для великих платників податків; 5 (7)* робочих днів - для суб'єктів малого підприємництва; 10 (15)* - для інших	не встановлено	10 (15)* діб	протягом 30 календарних днів, після отримання звітності
Оформлення	акт (довідка) реєструється протягом 5 (10 - для платників, які мають філії) робочих днів, після закінчення строку перевірки			акт (довідка) реєструється протягом 1 робочого дня, після закінчення строку перевірки	акт при наявності порушень
	при незгоді з висновками акту перевірки заперечення надаються протягом 5 робочих, днів, які розглядаються протягом наступних 5 робочих днів.				

Максимальну тривалість документальних планових та позапланових перевірок визначено на рис. 2.7. Продовження цих строків можливе за

рішенням керівника органу державної фіскальної служби.

Продовження строків проведення документальних та фактичних перевірок здійснюється за рішенням (наказом) керівника органу ДФС, яким було призначено таку перевірку.

Рішення (наказ) про продовження строків проведення перевірки приймається на підставі доповідної записки керівника підрозділу органу ДФС, який здійснював (очолював) таку перевірку, з викладенням підстав та об'єктивних причин необхідності такого продовження.



Рис. 2.7. Максимальна тривалість проведення виїзних перевірок

Про продовження строків перевірки вказується у направленнях, що виписувалися на проведення перевірок, із зазначенням основних реквізитів наказу та кількості робочих днів (діб), на які продовжено перевірку.

Правила оформлення результатів перевірок встановлено ст. 86 Податкового кодексу України [78], а також Порядком оформлення результатів документальних перевірок [83] (табл. 2.3).

### Основні правила оформлення результатів податкової перевірки

Загальні питання	Характеристика
1. Документ, яким оформляються результати перевірки	Акт перевірки – у разі виявлення під час перевірки порушень. Довідка – якщо під час проведення перевірки порушення не виявлені
2. Орган, що складає акт перевірки	Акт перевірки складається тим податковим органом, який провів перевірку, навіть якщо це був податковий орган вищого рівня, а не той, у якому платник податків перебуває на обліку
3. Дії платника податків у разі незгоди з актом перевірки	Платник податків у будь – якому разі зобов'язаний підписати акт перевірки, проте за наявності зауважень він може вказати їх прямо в акті. Крім того, платник податків може подати заперечення до акти перевірки
4. Термін для подання заперечень до акта перевірки	Заперечення до акта перевірки надаються протягом 5 робочих днів з дня вручення акта перевірки платнику податків
5. Орган, до якого подаються заперечення до акта перевірки	Заперечення до акта перевірки надаються до того податкового органу, який поведив перевірку, у тому числі, якщо це податковий орган вищого рівня

Результати документальних перевірок оформлюються у формі акта або довідки. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт, а у разі відсутності порушень – довідка (рис. 2.8).

Акт – службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки діяльності платника податків і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної фіскальної служби.

Довідка – службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки діяльності платника податків і є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної фіскальної служби, платниками податків.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті (довідці) документальної перевірки, вони мають право подати свої заперечення протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки), які у випадку їх

подання є невід'ємною частиною (додатком) до акта (довідки) перевірки.



Рис. 2.8. Оформлення результатів документальних перевірок

Такі заперечення розглядаються органом державної фіскальної служби протягом сіми робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у запереченнях), та платнику податків надсилається відповідь.

За відсутності податкових документальних перевірок ТОВ «Курланд» за звітний період, в додатку II наведено умовний скорочений приклад Акту документальної планової перевірки ТОВ «Курланд».

Безсумнівно, система податкового контролю в Україні постійно розвивається, адаптуючись до трансформаційних процесів, що відбуваються в сучасних умовах. З прийняттям Податкового кодексу України інститут податкового контролю став більш регламентованим шляхом закладення в

ньому принципів гласності, превентивності та об'єктивності, використання цілісної системи єдиних податкових важелів для всіх об'єктів оподаткування.

Вітчизняний податковий контроль характеризується тенденцією до зближення з європейськими вимогами, однак темпи реформування системи адміністрування податків в Україні надто повільні.

Основними дестабілізуючими факторами, що впливають на ефективність податкового контролю, є: недостатня уніфікація вітчизняного податкового законодавства з міжнародним; відсутність комплексних методів оцінки та системного моніторингу контрольно-перевірочної роботи податкових органів; недосконале методичне забезпечення процедурних питань податкового контролю, низький рівень його автоматизації; відсутність підходів до гармонізації взаємовідносин учасників контрольно-перевірочного процесу; інституційні деформації і перекоси щодо податкової культури, дисципліни і свідомості платників податків внаслідок зростання податкового навантаження і трансакційних витрат в системі адміністрування податків.

Незрозумілість окремих положень Податкового Кодексу призводить до ненавмисних помилок при розрахунку податкових платежів їх платниками. Разом з тим, велика кількість підприємств працює в умовах тіньового бізнесу, що також сприяє ухиленню від сплати податкових платежів. В більшості випадків платники уникають сплати податкових платежів приховуючи свої доходи та зменшуючи базу оподаткування.

Існують також певні порушення зі сторони контролюючих органів. Зокрема, значний негативний вплив на функціонування податкової сфери держави здійснює наявність корупції серед працівників державної фіскальної служби та недосконалість процедур податкового контролю, а саме проведення частих податкових перевірок платників. На фоні цього, першочергового вирішення потребують питання оптимізації процедур податкового контролю, підвищення якості проведення податкових перевірок та забезпечення контролю за роботою податкових інспекторів.

Враховуючі вищенаведене, на нашу думку, система податкового



контролю потребує суттєвих доопрацювань. Зокрема, виникає необхідність координування проведення графіків планових та позапланових перевірок. При цьому, як ми бачимо, суттєві обсяги надходжень формуються за рахунок саме позапланових податкових дій. Отже, можемо стверджувати, що планові податкові перевірки є менш ефективними і витрачання коштів на їх проведення держава може скоротити. Хоча їх проведення може слугувати мобілізуючим та дисциплінуючим фактором для платників податків.

Реформування податкових інститутів має базуватись на компетентнісно-сервісних засадах, що базуються на компетентнісному підході і сервісній парадигмі. Створення таких засад вимагає уточнення можливостей і компетенцій усіх учасників податкових відносин і стосується як посилення фіскальної функції оподаткування, так і нових векторів податкової діяльності – антикризового і антитіньового впливу на економічні процеси. Податкові інститути включають систему податків, спосіб організації податкових органів та дію інших механізмів державного регулювання, пов'язаних з податковою сферою.

З метою вдосконалення системи обслуговування платників податків в Україні на основі сучасних інформаційних та комунікаційних технологій ми пропонуємо модернізувати роботу Інформаційно-довідкового центру Державної фіскальної служби, автоматизовані системи якого дозволять обробляти велику кількість звернень, що надходять з різних джерел – телефоном, факсом, поштою, Internet.

Модернізація сучасного багатофункціонального Інформаційно-довідкового центру на рівні світових та європейських стандартів дасть можливість: забезпечити платників податків високим рівнем податкових послуг; поліпшити якість дотримання податкових вимог податкового законодавства; забезпечити повну обізнаність щодо можливих змін в податковому законодавстві; ліквідувати практику неоднозначного трактування податкового законодавства; забезпечити значне зниження адміністративних витрат.

У стосунках з громадськістю необхідно створити більш прийнятні умови для плідної співпраці з інститутами громадянського суспільства,

проведення громадської експертизи проектів нормативних та регуляторних документів, залучення експертів від громадськості для збалансування позицій контролюючого органу та бізнесу та отримання зворотного зв'язку щодо діяльності органів Державної фіскальної служби.

У відносинах з платниками податків необхідно розвивати масово-роз'яснювальну роботу, унеможливити надання різних адресних консультацій з одного питання, посилити консультаційно-інформаційні підрозділи для надання більш якісних консультацій на місцях, унеможливити випадки довільного тлумачення норм законодавства і забезпечити поступову трансформацію служби в консультаційно-сервісну.

Підвищення ефективності здійснення податкових перевірок, зменшення помилок при їх проведенні та прийняття відповідних неупереджених рішень на сьогодні є найважливішими факторами підвищення ефективності організації податкового контролю. Необхідними ознаками будь-якої дієвої системи податкового контролю можна визначити: по-перше, наявність ефективної системи відбору платників податків для проведення документальних перевірок, що дає можливість обрати найбільш оптимальний напрям використання обмежених кадрових і матеріальних ресурсів податкової інспекції, добитися максимальної результативності податкових перевірок при мінімальних витратах зусиль і коштів, за рахунок відбору для перевірок таких платників податків, ймовірність виявлення податкових порушень у яких представляється найбільшою.

По-друге, застосування ефективних форм, прийомів і методів податкових перевірок, заснованих як на розробленій податковим відомством єдиної комплексної стандартної процедури організації контрольних перевірок, так і на міцній законодавчій базі, що надає податковим органам широких повноважень у сфері податкового контролю для впливу на недобросовісних платників податків.

По-третє, використання системи оцінки роботи податкових інспекторів, що дозволяє об'єктивно врахувати результати діяльності кожного з них,

ефективно розподілити навантаження при плануванні контрольної роботи.

В сучасних економічних умовах зростання ефективності податкового контролю потребує удосконалення й правового закріплення основних елементів його системи: організаційної структури, методологічних основ, інформаційного, матеріально-технічного та кадрового забезпечення; принципів здійснення; завдань та функцій; методики проведення податкових перевірок. Виконання зазначених заходів має посилити протидію ухиленню від оподаткування, сприяти формуванню довіри до фіскальної служби та формуванню високої податкової культури суспільства, що передбачає добровільну сплату податків, а також протидіяти корупційній поведінці в податковій сфері.

Підвищення рівня податкової культури в Україні до світових стандартів дозволить забезпечити не лише високі показники податкових надходжень, але й сприятиме гармонізації взаємовідносин між працівниками податкових органів і платниками податків у процесі здійснення податкового контролю. Однак сліпе копіювання зарубіжного досвіду неприпустиме, оскільки існує ризик не отримати очікуваного ефекту. Відтак вітчизняна система підвищення податкової культури має базуватись на ментальних особливостях, історичних передумовах і соціально-економічних реаліях України.

### **2.3. Порядок взаємодії Рахункової палати України в системі здійснення державного фінансового контролю**

Розвиток ринкових відносин ставить перед теорією і практикою фінансового контролю нові завдання. Так, існує потреба в уточненні концептуальних основ формування й розвитку фінансового контролю, його організації, осмисленні того, як функціонують його органи, опрацюванні новітніх методологій і досвіду здійснення контрольних заходів. Трансформаційна модель фінансового контролю вимагає провадження якісно нового менеджменту на сучасному етапі розвитку економіки України, яка дедалі більше набуває властивостей змішаної.

Система державного фінансового контролю, яка побудована в Україні, не

повною мірою забезпечує на належному рівні фінансово–бюджетну дисципліну як в цілому в державі, так і на регіональному рівні зокрема. Це є наслідком низки проблем, які створюють тенденції щодо зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень.

Становлення та розвиток такої інституції як Рахункова палата в значній мірі залежить від нормативно–правового забезпечення її взаємодії, як органу фінансового контролю з Президентом України, Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України та іншими організаціями.

Виконання поставлених перед Рахунковою палатою завдань забезпечують департаменти:

- з питань бюджетної політики;
- з питань використання коштів державного бюджету фінансовими та контролюючими органами;
- з питань правового забезпечення;
- з питань оборони та правоохоронної діяльності;
- з питань АПК, природоохоронної діяльності та надзвичайних ситуацій;
- з питань промисловості, виробничої інфраструктури та державної власності;
- з питань науки та гуманітарної сфери;
- з питань соціальної політики;
- з питань державного боргу, міжнародної діяльності та фінансових установ;
- з питань використання коштів державного бюджету в регіонах.

Згідно з існуючим законодавством Рахункова палата у процесі реалізації наданих їй повноважень, як органу державного фінансового контролю повинна в обов'язковому порядку інформувати Верховну Раду України, її комітети, оскільки зазначене положення передбачене саме Законом «Про Рахункову палату», як одне з основних (ст. 2, 3 Закону України «Про Рахункову палату»).

Слід звернути увагу на той факт, що весь Закон насичений владними повноваженнями Верховної Ради України щодо Рахункової палати.

Підтвердженням цього твердження є закладення у функціях Рахункової палати права здійснювати контрольні заходи саме за дорученнями Верховної Ради України та її комітетів (пункти 2, 3, 6, 10 статті 6; частина перша статті 15, частина друга статті 23 Закону).

Про це свідчить, зокрема, і частина перша статті 27 Закону, згідно з якою Рахункова палата, здійснюючи свою діяльність, зобов'язана за дорученням Верховної Ради України проводити експертизу і давати висновки щодо:

- проекту Державного бюджету України, обґрунтованості його доходної та видаткової частин щодо обсягів державного внутрішнього і зовнішнього боргу та дефіциту Державного бюджету України, затверджених законом України;

- окремих напрямів бюджетно–фінансової, грошово-кредитної політики, а також окремих питань бюджетного процесу за прямими дорученнями Верховної Ради України;

- проектів законодавчих та інших нормативних актів з питань бюджетно–фінансової та грошово-кредитної систем у разі, якщо вони направлені Верховною Радою України на експертизу у встановленому порядку і повинні бути внесені на її розгляд.

Нині, навіть внутрішні питання функціонування Рахункової палати – питання планування роботи, не залишилися осторонь від «взаємних стосунків» з Верховною Радою України, оскільки до плану роботи Рахункової палати обов'язково включається виконання звернень не менш як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України, поданих у порядку, встановленому Регламентом Верховної Радою України (частина друга статті 15 Закону).

Ще однією, досить актуальною прогалиною в Законі України «Про Рахункову палату» є такий факт, як відсутність у Рахункової палати права законотворчої діяльності, без надання на те згоди Верховної Ради України. Так, частиною другою статті 30 закону встановлено, що в ході аналізу і узагальнення інформації, яку отримує Рахункова палата під час здійснення

перевірок, ревізій та обслідувань, вона розробляє і подає Верховній Раді України пропозиції про удосконалення законодавчих актів. Тобто, навіть сама доцільність порушення та розгляду питання щодо вдосконалення діяльності та підняття статусу Рахункової палати сьогодні відсутня, оскільки у будь-якому випадку, це питання буде розглядатися лише через призму пропозицій до Верховної Ради України. Враховуючи, що Рахункова палата є незалежним органом фінансового контролю, то норма статті 2 не повинна бути у вказаній статті закону з двох причин.

Закладаючи таку норму в Законі, законотворець повністю перекреслив сутність Рахункової палати, як «незалежного органу» та, фактично, визначив Рахункову палату органом парламентського контролю.

Сутність «завдання державного органу» повинна базуватись на такому правовому положенні, як показник необхідності створення та функціонування саме цього державного органу, який відрізняється від всіх інших державних органів влади.

Таким чином, виходячи з аналізу Закону України «Про Рахункову палату» можна стверджувати, що створено законодавцем (Верховною Радою України) державний орган фінансового контролю – Рахункову палату – виконавець владних доручень Парламенту. Тому, лише законодавчо врегулювавши статус Рахункової палати можна створити незалежний вищий орган фінансового контролю.

Нині потребують окремого вивчення та аналізу питання, які саме зміни необхідно здійснити у новому Законі про Рахункову палату, але, в будь-якому випадку, для цього необхідно зовсім по-новому розглядати статус Рахункової палати, як «незалежного органу фінансового контролю».

Стаття 32 «Взаємовідносини Верховної Ради України з Рахунковою палатою» визначає, в принципі, характер цих відносин. Не вдаючись у змістовні положення вказаної статті закону, можна зробити один висновок – взаємини між Верховною Радою України та Рахунковою палатою будуються не на паритетних відносинах.

Статтею 32 Закону встановлено: «Верховна Рада України спрямовує діяльність Рахункової палати на основі підзвітності і підпорядкованості Рахункової палати, її Колегії і посадових осіб щодо дотримання ними законності при здійсненні повноважень, передбачених статтею 7 цього закону, та завдань, поставлених перед Рахунковою палатою згідно з чинним законодавством України».

Статтею 33 Закону України «Про Рахункову палату» визначено, що Верховна Рада України періодично, але не менш як два рази на рік, доручає відповідному комітету Верховної Ради України здійснювати певні контрольні та координаційні дії і дає оцінку стану контрольної діяльності Рахункової палати у визначених цим законом сферах. Таким чином, законодавчо передбачається безпосередня робота відповідного комітету Верховної Ради України з Рахунковою палатою.

Крім цього, відповідний комітет Верховної Ради України обговорюють за спеціальною процедурою, встановленою відповідним комітетом Верховної Ради України згідно з чинним законодавством України кандидатуру на обрання Голови Рахункової палати.

Тобто, норми двох статей закону містять положення про відповідний комітет Верховної Ради України, який визначає процедуру обговорення кандидатури Голови Рахункової палати та здійснює контрольні і координаційні дії з оцінкою стану контрольної діяльності Рахункової палати. Проте, як свідчить чинне законодавство та внутрішні документи Рахункової палати, зазначеного комітету, визначеного Верховною Радою України для роботи з Рахунковою палатою, не має. Це свідчить про те, що норми Закону є формальними.

Ніхто не відміняв відповідні норми закону, отже, такий комітет повинен бути створений у Верховній Раді України, або ж його функції (співпраця з Рахунковою палатою) повинні бути покладені на якийсь із вже діючих, наприклад, Комітет Верховної Ради України з питань бюджету, з наступних причин:

1. Жоден з діючих комітетів не систематизує та не аналізує ці матеріали,

не координує та не відслідковує діяльність Рахункової палати, не кажучи вже про визначення законності дій посадових осіб Рахункової палати, як це передбачено в Законі.

2. Рахункова палата має таку законодавчу норму, згідно з якою може лише надавати пропозиції про удосконалення законодавчих актів (частина друга статті 30 Закону) та не має при цьому відповідного (єдиного) комітету, через який можна було б проводити бюджетну нормотворчу політику. Тому Рахункова палата залишається осторонь законотворчого процесу, і лише у виняткових випадках її законотворчі ініціативи знаходять відгук у Верховній Раді України.

3. Відсутність такого комітету напряду впливає на імідж Рахункової палати, як вищого органу фінансового контролю, оскільки про її роботу, як правило, згадують в окремих випадках деякі депутати, і то під час обговорення тих чи інших необхідних для політичних лобювань питань, а загальна діяльність Рахункової палати в жодному комітеті не розглядається.

Завдяки створенню такого комітету, ряд нагальних першочергових питань Рахункова палата могла б вирішувати значно легше (взяти хоча б написання нової редакції Закону України «Про Рахункову палату України» з метою його адаптації до вимог Лімської декларації). При цьому ці взаємні стосунки повинні будуватися саме на співпраці між цим комітетом та Рахунковою палатою, оскільки не може йтись про створення якоїсь «надструктури» над Рахунковою палатою, котра б тільки контролювала її діяльність та надавала відповідні доручення.

Таким чином, на сьогодні має місце дуже специфічна форма взаємозв'язку Рахункової палати з Верховною Радою України, яка будується на визначеній у законодавчому порядку майже повній залежності (підконтрольності) Рахункової палати від Парламенту. Тобто, чинна законодавча база завуальовано визначила Рахункову палату органом парламентського контролю за використанням коштів Державного бюджету України, що є недостатньо обґрунтованим. В нормативно-правовому значенні Конституції України



Рахункова палата є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції і Верховна Рада України як орган законодавчої влади не має права забрати чи обмежити конституційні повноваження Рахункової палати, передавати їх будь-яким іншим органам або ж взяти на себе їх здійснення.

Досить важливим моментом в організації роботи Рахункової палати є питання взаємин між нею та Президентом України, які будуються на паритетному відношенні одного державного органу до другого, враховуючи, в першу чергу, їх різну юридичну природу у системі органів державної влади.

Так, відповідно до статті 15 закону при формуванні планів роботи Рахункової палати враховується обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Президента України. Тобто, законотворець зобов'язав Рахункову палату при формуванні планів своєї роботи обов'язково розглядати звернення та пропозиції Президента. В той час, як цією ж статтею визначено, що обов'язково повинно включатись до плану роботи Рахункової палати виконання звернень не менше як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України.

Тобто, суттєво прослідковується різниця в підходах до планування роботи Рахункової палати між такими органами державної влади, як Верховна Рада України та Президент України, і є суттєвою, оскільки у першому випадку носить владно-розпорядчий, а в другому рекомендаційно-доцільний характер.

Про взаємно незалежні відносини в діяльності між Рахунковою палатою та Президентом України також свідчить частина третя статті 27 Закону, яка надає Рахунковій палаті право, у разі неможливості виконання звернення, повертати його з обґрунтованою письмовою відповіддю.

Більше чинний закон не містить положень про взаємодію між Президентом України та Рахунковою палатою (зазначене твердження не охоплює питання можливості здійснення Рахунковою палатою контрольних заходів кошторису витрат допоміжних органів і служб Президента України).

Аналізуючи чинну нормативно-правову базу, звертає на себе такий факт, як нормативно стримане забезпечення діяльності Рахункової палати. У небагатьох прийнятих актах Президента України, у яких говориться про

Рахункову палату, прослідковується направленість на посилення її статусу, удосконалення її відносин з органами виконавчої влади та на забезпечення, певною мірою, її діяльності, хоча ця політика не є послідовною.

Зокрема, з метою усунення певних прогалин у законодавстві 19.09.2000 №1074/2000 Президентом України прийнято Указ «Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів». Статтями 2,3 цього Указу визначено Міністерству фінансів України, Фонду державного майна України, Державній казначейській службі України, Міністерству доходів і зборів, іншим державним контролюючим органам забезпечити взаємодію з Рахунковою палатою: подання зведеної фінансової звітності, оперативної інформації про хід виконання бюджету.

Статтею 4 цього Указу запропоновано Генеральній прокуратурі України, іншим правоохоронним органам забезпечити належний розгляд контрольно-аналітичних матеріалів переданих Рахунковою палатою.

Починаючи з 2001 року, Кабінету Міністрів України доручено передбачати під час розроблення проекту закону про Державний бюджет України додаткові асигнування на утримання Рахункової палати, виходячи з необхідності виконання нею у повному обсязі передбачених Конституцією і законами України завдань і функцій, не допускати протягом бюджетного року зменшення без законних підстав бюджетного фінансування Рахункової палати (стаття 5 Указу).

Зазначена норма за своєю суттю є важливою, оскільки для забезпечення якісної та своєчасної її діяльності та хоча б відносної незалежності такого державного органу, як Рахункова палата, певною мірою залежить від достатнього її фінансування.

Нині діючим законодавством незалежність Рахункової палати не забезпечується в необхідній мірі.

Конституційний суд України при розгляді подання Президента України щодо відповідності Конституції України Закону України «Про Рахункову палату України» у своєму Рішенні зазначив, що Верховна Рада України, яка за

юридичною природою є парламентом, реалізує свої конституційні повноваження (стаття 85 і 92 Конституції України), зокрема і у сфері фінансово-економічної діяльності (пункти 4, 6, 11, 13, 14, 16, 18, 19, 24, 33, 36 статті 85; пункти 5, 6, 7, 8, 9, 22 частини першої статті 92; пункти 1,8 частини другої статті 92 Конституції України), саме як орган загальної конституційної компетенції. Рахункова палата відповідно до статті 98 Конституції України, є органом спеціальної конституційної компетенції, що в контексті загальних повноважень Верховної Ради України має обмежений і виключний характер. Повноваження Рахункової палати є похідними від повноважень Верховної Ради України і відповідно до статті 19 Конституції України у своїй діяльності вона не може виходити за їх межі.

В нормативно-правовому значенні Конституції України Рахункова палата є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції, і Верховна Рада України як орган законодавчої влади не має права забрати чи обмежити конституційні повноваження Рахункової палати, передавати їх будь-яким іншим органам або ж взяти на себе їх здійснення.

Державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову (стаття 6 Конституції України). Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади. Щодо правового статусу Рахункової палати, то згідно з Рішенням Конституційного суду України, вона є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції. Тобто, вона не входить ні до жодної з названих гілок влади.

Відповідно, Рахункова палата, маючи статус незалежного органу, наділеного спеціальною конституційною компетенцією, ні яким чином не врегульовує свою організаційну діяльність з існуючою конституційною розмежованістю між гілками влади, і тому, керуючись, знову ж таки, нормою статті 6 Конституції України, згідно з якою органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією межах і відповідно до законів України, слід розглядати ці відносини через норми Закону України «Про Рахункову палату».

Потрібно відмітити, що окремі норми в Законі, яка б чітко визначила взаємини між Рахунковою палатою та Кабінетом Міністрів України, не існує. У зв'язку з цим, слід розглянути всі норми Закону, де йдеться про Кабінет Міністрів України.

Зокрема, згідно статті 15 і 27 Закону, при формуванні планів роботи Рахункової палати враховується обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Кабінету Міністрів України.

Однак, у разі неможливості виконання звернень Голова Рахункової палати повертає їх з обґрунтованою письмовою відповіддю, в якій з посиланням на чинне законодавство України зазначається причина неможливості виконання доручення, звернення та запиту.

Отже, вказані норми Закону, свідчать про рівність у взаєминах між цими органами влади, а саме, при плануванні своєї роботи Рахункова палата повинна обов'язково розглядати звернення та пропозиції Кабінету Міністрів України, але остаточне рішення щодо включення запропонованого Кабінетом Міністрів України питання в план роботи залишається за Рахунковою палатою.

З метою забезпечення своєчасного надходження і обробки інформації, необхідної для складання звіту про виконання Державного бюджету України (стаття 22 Закону), Рахунковою палатою за погодженням з Кабінетом Міністрів України вводиться обов'язкова фінансова звітність усіх центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій перед Рахунковою палатою. Рішення про конкретні терміни виконання і форми зазначеної звітності приймається Кабінетом Міністрів України за поданням Голови Рахункової палати.

Проте, зазначена норма Закону, також свідчить лише про певну паритетність у відносинах, оскільки рішення про конкретні терміни виконання і форми звітності приймає Кабінет Міністрів України, а не Рахункова палата. Але при цьому слід врахувати, що на сьогодні у Рахункової палати немає права нормотворення, права законодавчої ініціативи (див. статтю 93 Конституції України та статтю 30 Закону України «Про Рахункову палату») і тому її

рішення не мають статусу обов'язкового виконання для широкого кола органів, як, наприклад, рішення Кабінету Міністрів України, Національного банку України чи Конституційного суду України.

Отже, чинний Закон України «Про Рахункову палату» в певній мірі визначає взаємовідносини між Рахунковою палатою та Кабінетом Міністрів України, як рівноправних учасників державного устрою.

Однак, сьогодні для більш якісного характеру цієї взаємодії Рахунковій палаті необхідно мати право законодавчої ініціативи, право нормотворення – для можливості прийняття спільних рішень Кабінетом Міністрів України та Рахунковою палатою (на зразок спільних рішень Національним банком України та Кабінетом Міністрів України). Зазначене право, по–перше, вирішило б ряд нагальних проблем нормотворення, які на сьогодні не можливо вирішити без прийняття відповідного рішення або Кабінетом Міністрів України, або Верховною Радою України; по–друге, дало б змогу надати рішенням Рахункової палати статусу обов'язковості до виконання.

Слід звернути увагу також на такий нормативний документ Уряду, як Тимчасовий регламент Кабінетом Міністрів України, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 05.06.2000 р. № 915, який встановлює порядок організації діяльності Кабінету Міністрів України, пов'язаної з виконанням своїх повноважень. Потрібно зазначити, що цим документом врегульовані питання, зокрема, нормотворення Кабінету Міністрів України, центральних та інших органів виконавчої влади. В ньому передбачено всі етапи процедури нормотворення: надання пропозиції, включення у план роботи, розробка та вимоги до проекту, механізм прийняття рішення тощо. Проте в цьому документі не знайшли свого відображення організаційні питання взаємодії між Кабінетом Міністрів України та іншими державними органами – не органами виконавчої влади (наприклад Рахунковою палатою, Національним банком України). У зв'язку з чим, зазначена прогалина не дає чіткої відповіді на питання про взаємодію між цими органами влади під час прийняття Кабінетом Міністрів України владних рішень. Тобто, яким чином, наприклад, Рахункова

палата може вплинути на прийняття чи скасування (внесення пропозицій, обговорення тощо) того чи іншого рішення Кабінету Міністрів України.

Прикладом негативної практики нормотворення з боку Кабінету Міністрів України щодо Рахункової палати, де остання не може вирішити позитивно на свою користь питання, є постанова Кабінету Міністрів України від 13.12.99 р. № 2288 «Про впорядкування умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, органів прокуратури, судів та інших органів».

Проте, механізму відміни зазначеної норми постанови Кабінету Міністрів України у Рахункової палати немає, як і немає важелів впливу на прийняття чи обговорення будь-якого іншого рішення Уряду. При цьому, слід зазначити, що акти Кабінету Міністрів України можуть бути скасовані лише Президентом України або визнані Конституційним Судом України неконституційними. Але в діючій практиці навіть Президент України не завжди може вплинути на рішення Кабінету Міністрів України. Прикладом може слугувати (в продовження теми неправильно встановлених Кабінетом Міністрів посадових окладів працівникам Рахункової палати), Указ Президента України від 19.09.2000 р. № 1074 «Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів», де статтею 5 Кабінету Міністрів України доручалося переглянути умови оплати праці посадових осіб та інших працівників Рахункової палати з урахуванням статті 39 Закону України «Про Рахункову палату». Проте, зазначене доручення Кабінетом Міністрів України так і не було виконано.

Згаданий приклад з визначенням Урядом розміру посадових окладів працівників Рахункової палати є дуже показовим щодо неможливості Рахунковою палатою якимось чином впливати на процес прийняття чи скасування рішень Уряду. Саме тому, так і залишається без реагування на звернення Рахункової палати велика кількість прийнятих рішень Кабінетом Міністрів України. Необхідно в законодавчому порядку врегулювати питання обов'язкового взяття до уваги рішень, пропозицій Рахункової палати, але

зазначене можливе лише після внесення відповідних змін та доповнень до Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату».

На завершення дослідження щодо взаємодії між Рахунковою палатою та Кабінетом Міністрів України слід навести положення статті 35 «Відносини Кабінету Міністрів України з Рахунковою палатою» проекту Закону України «Про Кабінет Міністрів України»:

1) «Кабінет Міністрів України на запит Рахункової палати надає статистичну, фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію і документацію, необхідну їй для виконання завдань, функцій та повноважень, встановлених законом.

2) Кабінет Міністрів України одержує від Рахункової палати відомості про результати перевірок, ревізій та обстежень, а також клопотання про притягнення до дисциплінарної відповідальності осіб, винних у порушенні вимог законодавства, нецільовому, неефективному використанні коштів, заподіянні матеріальної шкоди державі, розглядає ці матеріали та клопотання, вживає в межах своєї компетенції необхідні заходи та інформує про них Рахункову палату».

До зазначеної редакції проекту Закону додати нічого, оскільки ця редакція повністю підтверджує весь попередньо зроблений аналіз взаємних відносин Рахункової палати та Кабінету Міністрів України, як рівноправних учасників державного устрою в Україні.

Питання взаємодії Рахункової палати з іншими державними контролюючими органами частково врегульовані статтею 21 Закону України «Про Рахункову палату», де встановлено, що усі контролюючі органи, створені відповідно до законів України в системах Міністерства фінансів України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України та інші державні контролюючі органи, а також органи внутрішнього контролю й аудиту зобов'язані сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитом інформацію про результати перевірок та ревізій, які

ними проведено.

Рахункова палата в межах своєї компетенції може залучати до участі у здійсненні контрольної–ревізійної діяльності державні контролюючі органи та їх представників, а також має право на договірній основі залучати до ревізій і перевірок недержавні аудиторські служби та окремих висококваліфікованих спеціалістів.

Однак, слід відзначити, що всі державні органи, які здійснюють контрольні функції держави діють відповідно до норм відповідних законів і керуються при виконанні покладених на них цими законами завдань та повноважень, саме нормами цих законів. Враховуючи зазначене, вищевказана норма закону про обов'язковість інших державних органів сприяти діяльності Рахункової палати, є декларативною, оскільки Закон України «Про Рахункову палату» не має пріоритетності над іншими законами України. Інші державні контролюючі органи займають у системі державної влади, такий же незалежний статус, як і Рахункова палата.

Аналіз діючих норм законодавства свідчить, що взаємодія між Рахунковою палатою, Національним банком, системою органів прокуратури повинні будуватися на умовах координації їх дій при виконанні ними повноважень, як рівних за статусом незалежних контролюючих органів держави за відповідними напрямками державного регулювання.

Одночасно, про таку координованість у діях з Рахунковою палатою не може йти мова по відношенню до органів виконавчої влади – державних контролюючих органів в системах Міністерства фінансів України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України, оскільки безпосередньо їх діяльність координується Кабінетом Міністрів України.

Тобто, дія статті 23 Закону України «Про Рахункову палату» щодо сприяння органами контролю діяльності Рахункової палати поширюється на контролюючі органи виконавчої влади. В той же час, як вже було відмічено



вище, органи виконавчої влади при здійсненні контролюючої та іншої діяльності керуються нормами спеціальних законів про ці органи.

Підводячи підсумок під вищезазначеним можна констатувати, що норма статті 21 Закону України «Про Рахункову палату» щодо обов'язковості всіх контролюючих органів сприяти Рахунковій палаті її діяльності є декларативною, оскільки цей Закон не має пріоритетності над іншими законами України про органи державної влади. При цьому, ця ситуація є наслідком недостатньо обґрунтованого нормотворення законотворця, а саме, при прийнятті Закону України «Про Рахункову палату» у її «Прикінцевих положеннях» потрібно було передбачити внесення змін і доповнень до інших законодавчих актів України про державні контролюючі органи виконавчої влади щодо обов'язковості їх сприяння Рахунковій палаті, як це передбачено зараз законом про Рахункову палату.

У цьому зв'язку – законодавчому не врегулюванні питань взаємодії між Рахунковою палатою та державними контролюючими органами виконавчої влади – одним із шляхів взаємоузгодження цих відносин, став Указ Президента України 19.09.2000 р. № 1074/2000 «Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів». Так, статтею 2 цього Указу Міністерству фінансів України, Фонду державного майна України, Державній казначейській службі України, Міністерству доходів і зборів, іншим державним контролюючим органам з метою забезпечення взаємодії з Рахунковою палатою доручено сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитом інформацію про контрольно–ревізійну роботу та інші контрольні заходи; забезпечувати участь своїх представників у здійсненні Рахунковою палатою контрольно–ревізійної діяльності.

Таким чином, норми Указу Президента України, які зобов'язують органи виконавчої влади сприяти у роботі Рахункової палати, підтверджують попередньо здійснене дослідження щодо взаємодії органів в системі державного фінансового контролю та підтверджують неузгодженість стосовно правового та суспільно–важливого статусу цих органів влади.

Отже, підводячи підсумки нормативно-правового забезпечення взаємодії між Рахунковою палатою та державними контролюючими органами, констатуємо, що законодавча база це питання чітко не врегулює.

В той же час, іншим шляхом вирішити питання взаємин Рахункової палати та державних контролюючих органів, з метою дієвості у цих відносинах, можна через практику прийняття ними спільних нормативних документів (рішень) по вирішенню глобальних та поточних питань.

На теперішній час, зазначена практика вже запроваджена. Зокрема, Генеральна прокуратура України, Міністерство внутрішніх справ України, Служба безпеки України, Державна фіскальна служба, Державна аудиторська служба та Рахункова палата затвердили Порядок подання Державною аудиторською службою, Державною фіскальною службою та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки. Крім того, Рахунковою палатою та Державною фінансовою інспекцією затверджено Порядок взаємодії Рахункової палати та Державної аудиторської служби при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів.

На виконання положень зазначеного Порядку проводиться обмін проектами планів роботи. З метою налагодження оперативного вирішення питань щодо термінів початку ревізій та перевірок проводиться обмін інформацією про керівників структурних підрозділів, до компетенції яких відносяться зазначені питання. Проводиться робота зі спільного опрацювання окремих нормативних документів. Для практичної реалізації положень зазначеного Порядку створена Координаційна група з узгодження питань взаємодії Рахункової палати та Державної аудиторської служби України.

На нинішньому етапі ще виникає дуже багато питань і проблем, які необхідно кардинально міняти і вирішувати з метою подальшого підвищення законності, ефективності витрачання державних ресурсів. Одним із них є налагодження визначення ролі і статусу Рахункової палати та її взаємовідносини з Верховною Радою, Президентом України, Кабінетом Міністрів

України та іншими організаціями, від яких залежить якість здійснення державного фінансового контролю і його результативність. Виходячи з цього, необхідно вирішити ряд питань, які мають виключно важливе значення для поліпшення державного фінансового контролю.

З метою зміни статусу Рахункової палати, як органу парламентського контролю – доцільно внести відповідні зміни до статті 98 Конституції України та викласти у новій редакції Закону України «Про Рахункову палату», визначивши цей орган держави, як незалежний орган фінансового контролю, наділений спеціальною конституційною компетенцією.

Передбачити у новій редакції статті 98 Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату» право нормотворення Рахункової палати щодо прийняття нею обов'язкових для виконання рішень, спільних з Кабінетом Міністрів України.

Існуючі недоліки функціонування елементів системи фінансового контролю слід подолати шляхом встановлення на національному рівні загальних основ організації фінансового контролю, прийнявши Закон «Про державний фінансовий контроль в Україні» і уникнувши дублювання фінансово-контрольної діяльності одних органів іншими.

Привести законодавство України про фінансовий контроль у відповідність до законодавства Європейського Союзу, зокрема Лімської декларації.

Створити у Верховній Раді України відповідний комітет, який би співпрацював з Рахунковою палатою на умовах взаємного співробітництва.

В законодавчому порядку визначити порядок взаємодії між Рахунковою палатою, Президентом України, Кабінетом Міністрів України і державними органами контролю шляхом внесення відповідних змін до законів (та проектів, зокрема «Про Президента України» та «Про Кабінет Міністрів України»), що регулюють правову діяльність цих державних органів.

Створити стандарти аудиторської діяльності, спільної інформаційної бази, на якій буде ґрунтуватися фінансовий контроль, що здійснюється всіма контролюючими органами та яка буде основою для координації їх діяльності.

З метою посилення координації роботи Рахункової палати з іншими контролюючими органами доцільно здійснити такі заходи:

- попередньо планувати, узгоджувати контрольні заходи різних органів державного фінансового контролю з метою виключення дублювання їх функцій, розширення інформаційного обміну між різними рівнями системи зовнішнього фінансового контролю;

- розробити і затвердити відповідні угоди по забезпеченню співпраці Рахункової палати з органами державного, відомчого і незалежного фінансового контролю, правоохоронними органами з метою максимального забезпечення відшкодування порушниками заподіяних державі збитків, поновлення використаних не за цільовим призначенням бюджетних коштів та притягнення до відповідальності винних осіб згідно із законодавством [40];

- налагодити і ввести в практику проведення спільних семінарів із представниками головних фінансових та контролюючих органів, відповідальних за систему фінансового контролю в Україні з метою вироблення спільного бачення перспектив розвитку системи фінансового контролю в Україні та чіткого розмежування функцій окремих інститутів;

- покращити інформаційне забезпечення діяльності контролюючих органів шляхом уніфікації інформаційних джерел, вироблення єдиних підходів до оцінки явищ, подій, показників тощо [40].

Безумовним є те, що Рахункова палата повинна співпрацювати з усіма організаціями, які в тій чи іншій мірі пов'язані з управлінською, контрольною, правоохоронною та іншою діяльністю, пов'язаною з формуванням та використанням державних фінансових та інших ресурсів та державної власності. Така співпраця може здійснюватись як на основі Закону України «Про Рахункову палату» так і спеціальних угод про співпрацю.

Всі органи повинні сприяти діяльності Рахункової палати та надавати за запитом інформацію, необхідну для виконання її завдань. Для цього необхідно створити стандарти аудиторської діяльності, спільної інформаційної бази, на якій буде ґрунтуватися фінансовий контроль, що здійснюється всіма

контролюючими органами та яка буде основою для координації їх діяльності.

Розв'язання кожного з цих питань є виключно важливим для забезпечення ефективності взаємодії Рахункової палати з іншими органами. Разом з тим потрібно враховувати, що результати взаємодії органів державного фінансового контролю можна буде досягти лише за комплексної реалізації запропонованих заходів:

- для оперативного і своєчасного розгляду результатів діяльності Рахункової палати по здійсненню контрольних–аналітичних заходів, експертизи проектів бюджету, висновків щодо їх виконання і оперативного прийняття відповідних рішень комітетами Верховної Ради, до компетенції яких входять відповідні питання, розробити та затвердити процедуру взаємодії з ними, що буде сприяти встановленню зворотного зв'язку між двома державними інституціями;

- на засіданнях Колегії Рахункової палати передбачити участь представників відповідних комітетів при розгляді питань, що знаходяться у сфері їх інтересів.

Питання по результатах здійснених контрольних–аналітичних заходів та реагування урядових структур на матеріали і рішення Рахункової палати виносити на розгляд сесій Верховної Ради і приймати відповідні рішення.

Верховній Раді потрібно вирішити питання щодо участі представників Рахункової палати в засіданнях всіх урядових структур, де розглядаються питання використання державних коштів, державних ресурсів, або розглядаються проекти із значними обсягами фінансування і державної власності.

Одночасно, як уже відмічалось, в Верховній Раді України повинно бути вирішено питання щодо фінансового забезпечення діяльності і оплати праці Рахункової палати без пропозицій Міністерства фінансів України. Тільки на такій основі можна забезпечити незалежність діяльності Рахункової палати.

На основі результатів заслуховувань представників Рахункової палати та розгляду спеціально представленої інформації комітети Верховної Ради України можуть приймати відповідні рішення та формулювати пропозиції як

щодо розвитку фінансової, бюджетної дисципліни, так і з конкретних питань щодо виявлених порушень так і чинного законодавства.

Матеріали таких рішень вже від Верховної Ради України повинні направлятися в органи державної влади, інші організації для розгляду і вжиття відповідних заходів. Про прийняті рішення відповідні органи, які отримали від Верховної Ради України матеріали, повинні вживати заходів по виконанню пропозицій та усуненню виявлених недоліків в роботі та надавати відповідну інформацію в комітети Верховної Ради України. Рахункова палата може і повинна здійснювати перевірки за дорученням Верховної Ради України, але в більшості випадків вона повинна здійснювати їх на основі своїх власних планів, складених на основі власних оцінок ризиків, інформації отриманої в ході проведених контрольних заходів. Разом з тим, взаємодія Рахункової палати з Верховною Радою України повинні будуватись на паритетних основах, а не на основі підпорядкованості, і політичного нагляду над діяльністю Рахункової палати зі сторони Верховної Ради України.

Взаємодію Рахункової палати з Кабінетом Міністрів України потрібно визначати через чіткі норми в Законі України «Про Рахункову палату» та «Про Кабінет Міністрів України». Головним є те, як Рахункова палата повинна реагувати на звернення Кабінету Міністрів України. Свою діяльність Рахункова палата не повинна узгоджувати з Кабінетом Міністрів України.

Матеріали перевірок Рахункової палати повинні передаватись Кабінету Міністрів України як для інформації, так і вжиття заходів по усуненню виявлених недоліків та їх недопущенню в майбутньому.

Спираючись на набутий досвід та враховуючи зміни чинного законодавства, зміни і пріоритети соціально-економічного розвитку держави та суспільства, Рахунковою палатою визначено оптимальні на сьогодні основні напрями діяльності, за якими проводилися аудити.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

#### **3.1. Інформаційне та програмне забезпечення ефективності діяльності органів державного фінансового контролю**

На сьогоднішній день однією з істотних перешкод створенню надійної та об'єктивної діяльності в системі державного фінансового контролю в Україні є низький рівень інформаційного та програмного забезпечення діяльності органів, які його здійснюють, що визначається такими характеристиками:

- відсутність єдиного інформаційного центру органів ДФК та організаційна розпорошеність наявних інформаційних ресурсів в органах ДФК;
- склад і наповнення інформаційних ресурсів не відповідає існуючій організації роботи органів ДФК;
- наявність міжвідомчого бар'єру щодо обміну інформацією як на центральному, так і на місцевому рівнях;
- відсутність нормативно-правового забезпечення і методологічна неузгодженість процесів обміну інформацією;
- відсутність єдиної системи класифікації і кодування інформації.

Водночас органи ДФК недостатньо використовують наявні інформаційні ресурси у процесі планування та здійснення відповідних контрольних заходів.

Створенню ефективної системи електронного обміну інформацією між спеціалізованими органами ДФК та іншими органами виконавчої влади перешкоджає й те, що деякі з них використовують різні програмні продукти, не адаптовані один одного.

З розвитком технологій, зокрема, інформаційних, і науково-технічного прогресу неможливо ігнорувати процеси автоматизації як одного з основних чинників підвищення ефективності практично будь-якої діяльності, тим паче з великими обсягами різних даних.

Фінансовий контроль є важливою функцією управління, особливо у

сучасних умовах постійного недофінансування, бюджетного дефіциту, недостачі коштів і взагалі складної фінансової ситуації. Ніяка, навіть найбільш досконала політика держави у сфері фінансів не дасть позитивних результатів без побудови державного фінансового контролю. Цей вид контролю забезпечує ефективний процес формування й використання фінансових ресурсів в усіх галузях економіки нашої країни, без чого неможливе її функціонування.

З розвитком ринкової інфраструктури в Україні значно побільшало господарських та фінансових зв'язків між різноманітними економічними суб'єктами. Для успішного контролю необхідно збирати і аналізувати величезні обсяги інформації, що стосується цих зв'язків. Існуюче інформаційне забезпечення контролюючих органів має низку вад. Основною є те, що одна й та ж інформація надається і одержувачами бюджетних коштів, і платниками податків неодноразово, тобто дублюються інформаційні потоки. З іншого боку, одні й ті ж самі дані проходять подвійну і не однозначну обробку у різних державних установах. Цю проблему має вирішити ефективна інформаційна взаємодія у межах єдиної інформаційної системи, одержуючи дані з якої, кожен державний орган зможе, з одного боку, обробляти їх у розрізі власних управлінських завдань, з другого боку, це дасть змогу втілювати аналіз різних рівнів – від в цілому по Україні та до кожного конкретного суб'єкта. Завдяки інформації у межах окремих платників податків можна буде аналітичним шляхом виявити будь-які податкові правопорушення, проаналізувавши податкові й інші фінансові надходження й витрачання коштів, господарські зв'язки даного економічного суб'єкта.

Інформаційне забезпечення має враховувати основні параметри фінансових зв'язків (реквізити підприємства, суми, умови, правова обґрунтованість тощо), можливість обміну даними між різними державними органами, використання ними загальних баз даних як поточної роботи, так цілей планування і прогнозування, що ускладнює структуру даної інформаційної системи. Це завдання повинно вирішуватись як на загальнодержавному рівні у галузі створення глобальної системи обміну інформації, так і на рівні окремих



міністерств та можуть визначити склад і обсяг обмінюваної інформації. Тут також мають бути вирішені питання захисту від несанкціонованого доступу до системи вироблення офіційних міжвідомчих документів і форм обміну. На цей час існує проблема доступу деяких державних органів (зокрема статистичних) до інформації про платників податків, що надходять у податкові органи, що пов'язані з захистом комерційної таємниці. Проте необхідно врахувати, що об'єктивна статистична інформація – запорука правильного і точного прогнозування, планування та управління, тому можливе створення крім єдиної інформаційної системи окремих інформаційних потоків між державними органами. Головне, щоб ці взаємозв'язки мали чітку правову і технічну визначеність.

Необхідно також відзначити, що іноді поділ контрольних функцій між різними органами виконавчої влади є штучним, що дозволяє думати про їхнє об'єднання у майбутньому. Особливо це стосується органів Міністерства фінансів, Державної фіскальної служби, Державної казначейської служби, Державної аудиторської служби та інших, оскільки вони не лише користуються тією інформацією, але часто виконують однакові функції. Одним із способів такого об'єднання може бути утворення єдиної глобальної інформаційної системи.

Глобальна система інформаційного забезпечення повинна мати таку інформацію, яка б надходила від відповідних установ, зокрема:

- інформацію про надходження доходів населення і виконання різних рівнів бюджету, відомості розподілу регулюючих податків і платіжні документи до нього, рішення про надання та скасування пільг платникам податків, видах податків, термінів наданих відстрочок, даних про вартість ліцензій, дані про страхування майна та відповідальності тощо – від органів Міністерства фінансів, Державної казначейської служби, Міністерства економіки та інших;
- інформацію про податковий облік платників податків, щодо порушення податкового законодавства, про сплату штрафних санкцій, про надходження податкових платежів, про борг зі сплати податків, про надані податкові пільги, перелік структурних підрозділів платників податків тощо – від Державної

фіскальної служби;

- інформацію про податкові правопорушення, а також відомості, виявлені під час оперативно-розшукової діяльності (наприклад, про відкриті банківські рахунки) – від органів МВС, Держфінмоніторингу тощо;

- інформацію про безготівкові платежі, зокрема відповідні платіжні документи, про стан банківських рахунків, про результати періодичних перевірок комерційних банків та т.п. – від органів Національного банку України;

- інформацію про фізичних осіб (адреса, склад сім'ї та т.п.), про виявленні правопорушення, про результати оперативно-слідчої діяльності, банківські рахунки, тощо – від органів МВС;

- відомості про сплату різних митних платежів, про заявлену вартість товарів і іншого майна, яке перевозиться через митний кордон України – від органів Державної фіскальної служби;

- статистична інформація, статистичні коди тощо – від органів Державного комітету статистики;

- дані про земельну власність – від органів Держкомзему і архітектури;

- інформацію про приватизацію власності – від Фонду державного майна України;

- відомості про джерела доходів, про зайнятість – від Міністерства праці та соціальної політики;

- дані про реєстрацію організацій, придбання ліцензій, реєстри місцевих зборів і платежів – від органів місцевого самоврядування і органів виконавчої влади.

Автоматизація обробки даних відомостей дозволить відповідним державним органам якісно, і в стислі терміни виконувати свої функції з обліку фінансових потоків й виявляти платників податків, які ухиляються від постановки на облік та сплати податків, чи одержувачів бюджетних коштів, які витрачають бюджетні кошти не за цільовим призначенням, шляхом проведення аналітичних процедур. Автоматизація внутрішньовідомчого документообігу дозволить звільнити робочий час чиновників, використовуючи вже запроваджену

автоматизовану інформаційну систему даних для різноманітних цілей і різними користувачами, не вдаючись до використання паперових носіїв, значно зменшить ймовірність помилки «ручного набору».

Автоматизована система інформаційного забезпечення повинна мати такі бази даних:

- база даних розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів;
- база даних банківських рахунків, що містить інформацію про фінансові потоки в межах окремих видів банківських рахунків та банків;
- база даних порушників бюджетного та податкового законодавства, де повинна збиратись інформація про характеристики проведених контрольних заходів, їх результатів і рішень, які прийняті на їх основі. Ця база даних дасть можливість точно визначити ефективність контрольних заходів, зокрема різних контролюючих органів;

Державний реєстр платників податків, який включатиме ідентифікаційні, статистичні, вчені та інші характеристики (ІПН, адреси, інформацію про керівництво, види діяльності, відомча приналежність, дані про засновників, організаційно-правова форма, розмір статутного капіталу, форма сплати податків, наявність пільги з оподаткування, число дебіторів, заборгованість підприємства до бюджету тощо). При цьому необхідно автоматичне виділення найбільших платників податків, суб'єктів з більшими сумами заборгованості тощо;

- база даних про податкові надходження від юридичних та фізичних осіб на особові рахунки державного бюджету в розрізі видів даних надходжень (різні податки, штрафні санкції, недоїмки, переплати) і навіть податкові пільги.

Попри всі позитивні моменти впровадження даної системи виконання бюджету, вона має ряд недоліків, одним із них є явне уповільнення руху бюджетних коштів, що знижує ефекти від їх використання. І це визначає необхідність розв'язання питання про автоматизацію казначейського виконання бюджету.

При казначейському виконанні бюджету можна виділити такі процеси, які підлягають автоматизації:

- бюджетне планування (складання та затвердження проекту бюджету);
- розрахункове обслуговування (найважливішим тут є санкціонування витрат бюджетних коштів);
- процедури фінансового контролю (зокрема, операційний контроль, у якому нецільову витрату здійснити фізично неможливо, до складу якого входять контроль цін, договорів тощо);
- управлінський облік і аналіз.

На етапі складання і затвердження бюджетів слід передбачити використання звітності попередніх років, можливість зміни наявних показників (гнучкий режим), бажано наявність автоматичної генерації усіх документів, необхідних для ухвалення проекту бюджету, а також автоматичне створення перспективного фінансового плану балансу фінансових ресурсів. Тут слід виділити підсистеми обліку договорів, які укладають одержувачі бюджетних коштів із своїми постачальниками і підрядчиками. Принципом роботи цієї підсистеми має стати акумуляція в контрольному центрі даних про заплановані і поточні договори, ступінь їхнього виконання та стан сплати. З використанням інформації про договори, звітність минулих років планування бюджету буде якіснішим, але трудомістким, що визначає необхідність використання сучасних методів аналізу та моделювання.

При автоматизації процесу санкціонування витрати бюджетних коштів для підвищення його ефективності і виключення механічних помилок необхідна взаємодія таких процесів: складання і затвердження бюджетного розпису, затвердження і доведення повідомлень про бюджетні асигнування і ліміти бюджетних зобов'язань до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. При цьому ідеальним був би варіант автоматизованої взаємодії органів казначейства, розпорядників бюджетних засобів і конкретних одержувачів бюджетних коштів. Для останніх слід передбачити спеціальну підсистему, яка підтримує функції віддаленого адміністрування.

Найбільш складною є автоматизація операційного контролю, який здійснюють до проведення самого платежу, тобто прийому заявки на платіж.

Під час прийому платіжного доручення казначейством здійснюється автоматична перевірка достатності ліміту, і звіряння з базою даних казначейства, яка може містити будь-які поставлені адміністрацією параметри терміновості і пріоритетності. Бажано на цьому етапі автоматично перевіряти закладені в контрактах і договорах ціни, що має виключити можливість зловживань при закупівлі товарів по явно завищеним цінам. Заодно без попереднього узгодження договорів із державними органами неможливо уникнути конфліктних ситуацій. Тому підсистема обліку договорів мусить бути дворівневою і мати зворотній зв'язок, тобто на першому етапі до системи заносяться попередні параметри договорів (умови, вартість, терміни і тощо), отримані від одержувачів бюджетних коштів, а потім вони мають бути або підтверджені, або одержувачам бюджетних коштів відсилаються зауваження до договору.

Автоматизація процесу бюджетного обліку, і генерація звітності повинна проводитись з урахуванням специфіки бюджетних установ, тобто має бути передбачений бухгалтерський облік як у самому казначействі, так і в одержувачів бюджетних коштів відповідно до Плану рахунків бюджетного обліку, формування первинних документів, і навіть ведення аналітичного обліку, контроль стану розрахунків і документів, випуск різних форм звітності та будь-які часові періоди тощо.

З метою вирішення проблеми обліку й контролю у бюджетних розпорядників доцільно створити систему, яка б забезпечила:

- можливість автоматизованого прийому заявок від одержувачів бюджетних коштів в електронному вигляді, на основі яких складається зведена бюджетна заявка;
- автоматизований поквартальний розподіл затверджених бюджетних асигнувань – формування бюджетного розпису;
- формування зведеного кошторису прибутків і витрат з урахуванням кошторисів, наданих одержувачами бюджетних коштів;
- можливість у процесі виконання бюджету змінювати параметри бюджетних асигнувань;

- нагромадження даних про виконання бюджету (збереження початкових даних);

- можливість у процесі безпосереднього витрачання бюджетних коштів розподіляти їх за різними алгоритмами – пропорційно кошторисам витрат, лімітам бюджетних зобов'язань, залишкам фінансування тощо;

- забезпечення поєднання з програмними засобами органів казначейства по прийманню-передаванню лімітів бюджетних зобов'язань та обсягів фінансування на бюджетних носіях.

Отже, слід зазначити, що попри наявність різних програмних продуктів, які могли б забезпечити автоматизацію процесу виконання бюджету, сучасна система автоматизації контролюючих органів є далекою від досконалості. Зокрема, немає єдиного програмного продукту, який міг би застосовуватися на всіх щаблях й цілком відповідав би вимогам якісної взаємодії контролюючих органів. Хоча тут проблема полягає більше в наявності технічного, а не програмного забезпечення.

Безумовно, державний контроль, як і будь-яка управлінська функція, потребує відповідного фінансування, і підтримки, зокрема публічної. Але тим не менше, це лише умова задля досягнення позитивних змін у цій галузі, бо передусім необхідно виробити концепцію реформування, яка відповідає основним державним цілям і завданням.

Нині ринковий сектор економіки значно більше пристосований до приховування податкових правопорушень (як технічними, так і аналітичними методами), ніж органи державного податкового контролю, тому проведення подальшої автоматизації процесів державного фінансового контролю та застосування сучасних інформаційних технологій необхідно не тільки для казначейського виконання бюджету, але й всієї контрольної системи держави у сфері фінансових відносин. Як зазначалося раніше, поки що об'єднання інформаційних підсистем контролюючих органів одна з найперспективніших напрямів розвитку державного фінансового контролю.

Як свідчить досвід, найперспективнішою стає персоніфікація обліку

сплати податків, внесків, різних виплат та інших рухів державних засобів у розрізі окремих юридичних і фізичних осіб, державних установ. Характерним прикладом успішної автоматизації є банківська система, а також єдина інформаційна система по персоніфікованому обліку, яка створена у Пенсійному фонді України.

Найбільш широке використання автоматизації процесу управління фінансами нині спостерігається у Державній казначейській службі та його структурах. Можливість будь-якої миті отримувати всю необхідну інформацію про виконання бюджету на кожен дату і період, і навіть можливість оперативного контролю цін на продукцію та послуги підрядників і врахування договорів, і навіть часткове ведення бухгалтерського обліку в бюджетотримувачів, практично виключає будь-яке нецільове, а в майбутньому, з урахуванням гнучких налаштувань систем автоматизації, і нераціонального витрачання бюджетних коштів.

### **3.2. Необхідність та напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні як вимога сьогодення**

Важливим інструментом забезпечення найбільш повного надходження коштів до державного бюджету та їх раціонального використання, управління державним майном та боротьби зі злочинами у сфері фінансових відносин виступає державний фінансовий контроль, який в провідних країнах світу є пріоритетною сферою розвитку фінансово-бюджетних відносин. Від ефективності його функціонування значною мірою залежить стан фінансової системи держави в цілому.

Протягом останніх років у системі державного фінансового контролю в Україні починають з'являтися проблеми нормативно-правового, організаційно-технічного, інформаційного та кадрового характеру, які у своїй сукупності призводять до зниження ефективності та об'єктивності проведення державного фінансового контролю, нераціонального управління державним майном і

використання бюджетних ресурсів. Все це вказує на необхідність пошуку шляхів удосконалення державного фінансового контролю, враховуючи як особливості національної економіки, так і позитивний зарубіжний досвід у цій сфері фінансових відносин.

На сучасному етапі система державного фінансового контролю в Україні не забезпечує належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни через низку проблем, які притаманні державному фінансовому контролю. Саме тому, своєчасне виявлення та усунення недоліків, вдосконалення та реформування державного фінансового контролю в нашій державі набувають особливої актуальності та важливості.

Існує необхідність визначення та обґрунтування найбільш доречних шляхів удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні, враховуючи сучасний стан реалізації фінансово-бюджетних відносин на державному та місцевому рівнях. Для досягнення поставленої мети було поставлено такі завдання:

- визначити значення та місце державного фінансового контролю в процесі реалізації фінансово-бюджетної політики держави;
- розкрити ключові вимоги, яким повинна відповідати сучасна система державного фінансового контролю;
- дослідити та систематизувати ключові недоліки функціонування системи державного фінансового контролю;
- запропонувати доцільні шляхи удосконалення системи державного фінансового контролю, враховуючи як її недоліки, так і необхідність децентралізації влади та реалізації реформи місцевого самоврядування.

Сучасні трансформації економічних та бюджетних відносин вимагають швидкого виявлення недоліків функціонування державного фінансового контролю та пошуку принципово нових шляхів його удосконалення, що відповідатиме міжнародним принципам організації фінансового контролю на усіх рівнях господарювання.

Невід’ємне місце у реалізації фінансово-бюджетної політики держави, а



також забезпеченні її фінансової стабільності належить державному фінансовому контролю, який являє собою систему здійснення контрольних заходів, організації внутрішнього аудиту, інспектування з метою забезпечення оптимального управління бюджетними ресурсами та державним майном на основі принципів законності, ефективності, економічності, результативності та прозорості [4].

Функціонування ефективної, якісної та прозорої системи державного фінансового контролю значно підвищує рівень довіри до держави як власних громадян, так і зарубіжної спільноти, а також створює необхідні умови для розвитку бізнесу, економічного зростання країни, формування сприятливого інвестиційного клімату тощо.

Ключові вимоги, яким повинна відповідати система державного фінансового контролю подані на рис. 3.1.

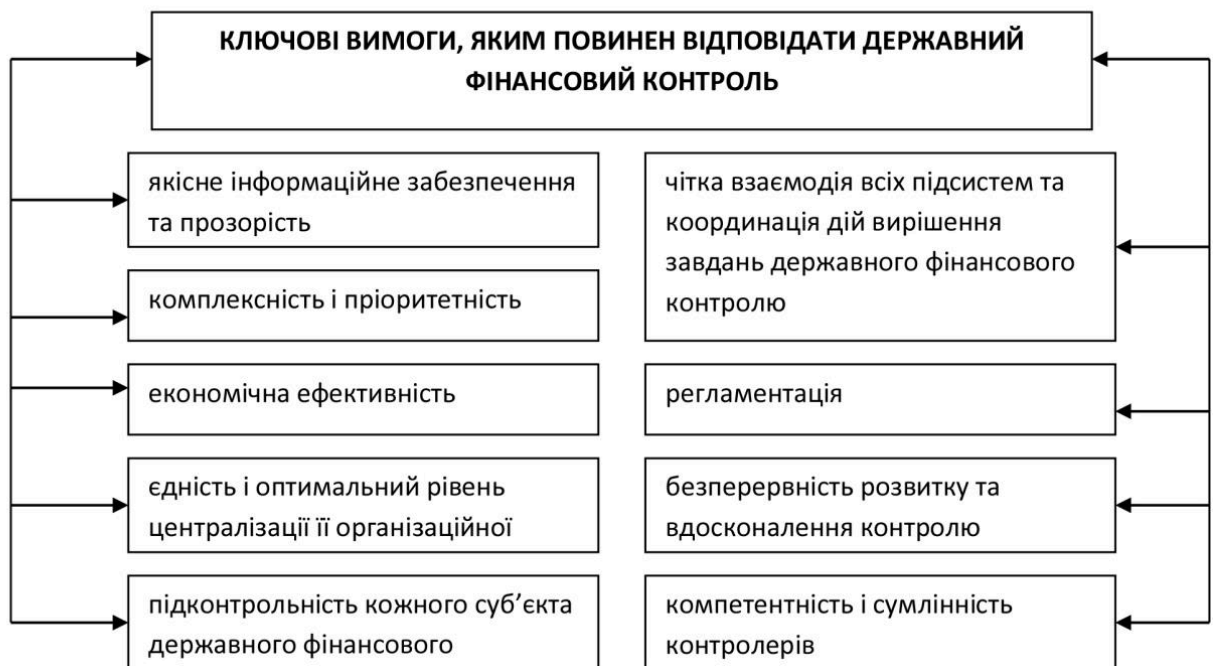


Рис. 3.1. Ключові вимоги, яким повинен відповідати державний фінансовий контроль

Вивчаючи сучасні тенденції здійснення державного фінансового контро-

лю на державному та місцевому рівнях було визначено, що у системі державного фінансового контролю ці вимоги дуже часто недотримуються та ігноруються, призводячи до недоліків цієї системи, які можна об'єднати у три групи (табл. 3.1).

Суттєвим недоліком функціонування державного фінансового контролю, на нашу думку, є відсутність законодавчого акту про державний фінансовий контроль (систему державного фінансового контролю), яким би було визначено:

- сутність державного фінансового контролю, його мету, завдання та функції;
- предмет та об'єкти державного фінансового контролю;
- принципи та вимоги до проведення державного фінансового контролю;
- види державного фінансового контролю, методи та форми його проведення;
- суб'єктів державного фінансового контролю, їх функції, завдання, розмежування повноважень і відповідальності між ними, а також чітко розмежовано та закріплено контрольні заходи за Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України;
- порядок взаємодії суб'єктів контролю між собою та правоохоронними органами, органами влади та управління;
- функції фінансових органів та органів Державної казначейської служби відповідних рівнів бюджету щодо здійснення попереднього та поточного контролю на стадіях формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та їх використання.

В результаті проведеного дослідження, вважаємо, що для удосконалення державного фінансового контролю, підвищення рівня ефективності його здійснення необхідно забезпечити:

- розробку єдиних концептуальних засад організації державного фінансового контролю, стандартизацію форм і методів контрольної діяльності;

## Недоліки системи державного фінансового контролю в Україні

Недоліки правового характеру	Недоліки організаційного характеру	Недоліки методологічного характеру та кадрового потенціалу
<p>1. Відсутність законодавчих рішень щодо формування цілісної системи ДФК у державі. Зокрема, законами не визначено:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– загальної процедури ДФК; переліку органів і суб'єктів, яким делеговано право на його здійснення;</li> <li>– статусу, функцій і повноважень органів і суб'єктів спеціалізованого ДФК, їх взаємовідносин і підзвітності;</li> <li>– повноважень вищих органів державної влади в системі ДФК;</li> <li>– єдиного методологічного забезпечення ДФК в частині встановлення системи економічних показників, які відображають стан фінансової дисципліни, та методики їх розрахунку;</li> <li>– механізму внутрішнього контролю дотримання чинного законодавства в системі ДФК.</li> </ul> <p>2. Неузгодження норм діючих законів та нормативно-правових актів у сфері ДФК.</p> <p>3. Невиконання положень чинного законодавства в частині забезпечення належної взаємодії між органами державного фінансового контролю, що посилює дублювання і паралелізм в роботі.</p> <p>4. Недотримання та порушення норм і принципів бюджетного та податкового законодавства учасниками фінансово-економічних відносин.</p>	<p>1. Відсутність чіткого переліку органів, на яких покладено здійснення в Україні державного фінансового контролю, та їх повноважень.</p> <p>2. Недостатня увага контрольним діям, які забезпечують профілактичну функцію контролю. 3. Дублювання та паралелізм у роботі контролюючих органів різних рівнів, надмірне перевантаження деяких об'єктів ревізіями та перевітками.</p> <p>4. Відстороненість органів ДФК від розробки, обговорення і прийняття організаційно-правових заходів щодо недопущення фінансових порушень. 5. Недостатня робота з громадськістю по роз'ясненню завдань ДФК і з забезпечення усунення допущених порушень; невизначеність всіх сфер ДФК.</p> <p>6. Недостатнє застосування в контрольно-ревізійній роботі методик, спрямованих на визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів.</p> <p>7. Порушення прав підконтрольних суб'єктів; порядку та процедур проведення державних закупівель; процедур розподілу бюджетних коштів між бюджетами та фондами різних рівнів.</p> <p>8. Неефективність управління державним коштом та майном. 9. Відсутня належна відповідальність посадових осіб за порушення законів, норм, правил та відповідне відшкодування втрачених ресурсів.</p>	<p>1. Відсутність методологічного забезпечення основних форм фінансового контролю (специфічних процедурних стандартів).</p> <p>2. Невідповідність основним принципам систем державного фінансового контролю провідних країн Європи.</p> <p>3. Відсутність єдиної інформаційної та методологічної бази ДФК.</p> <p>4. Відсутність відповідності попереднього, поточного та наступного контролю.</p> <p>5. Неукомплектованість контролюючих органів кваліфікованими кадрами.</p> <p>6. Відсутність належного рівня організації професійної підготовки та перепідготовки кадрів.</p>

- прийняття стандартів здійснення державного фінансового контролю для створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання бюджетних коштів, державного та комунального майна;
- оптимізацію організаційної структури, уточнення і розмежування функцій органів державного фінансового контролю;
- дотримання міжнародних принципів фінансового контролю на державному та регіональному рівнях, адаптація системи державного фінансового контролю до європейських вимог;
- впровадження превентивних форм державного фінансового контролю в роботу контролюючих суб'єктів;
- удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації кадрів відповідно до нових кваліфікаційних вимог та методик);
- покращання матеріально-технічного, наукового та інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю [37];
- організацію роботи внутрішнього аудиту в бюджетних установах та організаціях, в органах місцевої виконавчої влади;
- посилення відповідальності керівників на всіх рівнях управління та чітко встановити її межі в законодавстві;
- створення єдиної автоматизованої інформаційно-аналітичної бази у сфері державного фінансового контролю з можливістю використання її і на місцевому рівні;
- використання ризикоорієнтованого підходу при виборі об'єктів перевірки серед бюджетних підприємств, установ, організацій і підприємств, що ви користують бюджетні фінансові ресурси або державне майно [71].

Поряд з цим варто зазначити, що в умовах децентралізації влади та реформи місцевого самоврядування важливим є побудова та схвалення на законодавчому рівні оновленої сучасної моделі системи державного фінансового контролю на місцевому рівні, яка б відповідала вимогам Європейського Союзу

і характеризувалася такими рисами:

- зовнішній незалежний фінансовий контроль за надходженням до бюджетів усіх рівнів та витрачанням бюджетних коштів, у тому числі місцевих бюджетів та трансфертів, повинен здійснюватися Рахунковою палатою України та її регіональними представництвами;

- внутрішній фінансовий контроль за своєчасним та в повному обсязі надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів – Міністерством фінансів України, зокрема Державною фіскальною та митною службами, а також іншими уповноваженими органами влади;

- внутрішній фінансовий контроль за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів з місцевих бюджетів – внутрішні служби контролю та аудиту у складі місцевих органів влади та аудитори у бюджетних установах; за використанням трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам – уповноважені представники (державні аудитори) Міністра фінансів України.

Важливою вимогою до побудови сучасної системи державного фінансового контролю на всіх рівнях господарювання є здійснення контролю на основі забезпечення чіткої взаємодії і координації зусиль всіх учасників фінансово-бюджетних відносин для вирішення завдань державного фінансового контролю. Сучасна система державного фінансового контролю повинна бути побудована таким чином, щоб можна було швидко й ефективно налаштуватися на вирішення нових завдань та викликів.

Таким чином, тільки комплексна реалізація зазначених вище заходів забезпечить найкращий ефект від їх запровадження.

Система державного фінансового контролю в Україні має ряд проблем та недоліків, які роблять її неефективною, затратною та непрозорою. На сьогодні не створено достатнього правового, інформаційного, організаційного, комунікативного, методологічного та кадрового забезпечення для здійснення державного фінансового контролю. Це все негативно впливає на рівень довіри населення до влади, на розвиток фінансово-бюджетних відносин в Україні, гальмуючи ряд трансформацій у цій сфері.

З огляду на це необхідність удосконалення системи державного фінансового контролю є особливо актуальною та нагальною. Вирішити проблеми та подолати недоліки організації та функціонування державного фінансового контролю в Україні можливо шляхом послідовної реалізації заходів, спрямованих на побудову сучасної моделі державного фінансового контролю, яка б відповідала потребам національної економіки та вимогам Європейського Союзу.

Практичне значення проведеного дослідження полягає в можливості використання його результатів у ході вдосконалення діяльності органів державного фінансового контролю в Україні на державному та місцевому рівнях, а також при викладанні відповідних фахових дисциплін. Напрямом подальших досліджень є розробка цілісного механізму здійснення державного фінансового контролю в Україні з урахуванням сучасних перетворень.

### **3.3. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність впровадження в Україні**

Проблемою виконання бюджету в багатьох країнах світу є ефективне використання бюджетних коштів. Впровадження аудиту ефективності в діяльність контролюючих органів України вдосконалив систему державного фінансового контролю, результати якого підвищують ефективність діяльності виконавчої влади з використання державних ресурсів та зроблять її більш відкритою та прозорою для суспільства, що дасть можливість надавати інформацію про те, як держава досягає поставлених цілей та вирішує проблеми економіки.

Сучасні тенденції розвитку економіки України та її інтеграція у європейське співтовариство вимагають нових підходів до організації та проведення державного фінансового контролю за використанням бюджетних ресурсів, тому метою статті є розкриття сутності й інституційних особливостей аудиту ефективності використання бюджетних коштів як форми фінансового контролю та обґрунтування необхідності її впровадження у систему державного

фінансового контролю України.

Виникнення та впровадження аудиту ефективності в систему державного фінансового контролю України зумовлені необхідністю контролювати цільовий характер державних видатків та оцінювати їх результативність.

Варто зазначити, що аудит ефективності як новий вид бюджетного контролю виник у 1977 році. Це зафіксовано в «Лімській декларації керівних принципів контролю» (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), яка прийнята IX Конгресом Міжнародної організації найвищих контрольних органів. У цій декларації підкреслюється, що на додаток до фінансового аудиту, «важливість якого незаперечна, є також інший вид контролю, який спрямований на перевірку того, наскільки ефективно й економно витрачаються державні кошти. Такий контроль включає не тільки специфічні аспекти управління, але і всю управлінську діяльність, зокрема організаційну й адміністративну системи» [137].

Останніми роками аудит ефективності отримав широкий розвиток та розповсюдження у більшості країн світу і став переважним видом контролю виконання державного бюджету.

В українському законодавстві, а саме у Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм», подано таке визначення: «Аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм» [99].

Також законодавством визначено суть аудиту ефективності як «встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економно-

сті використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів».

У Стандартах аудиту Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) чітко зазначено, що в процесі аудиту ефективності перевіряють економічність (economy), ефективність (efficiency) і результативність (effectiveness) програми чи діяльності організації [137].

Аудит ефективності є перевіркою діяльності органів державної влади, одержувачів державних коштів, підприємств, установ і організацій, які використовують державне і комунальне майно, з метою визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів і майна.

Такий аудит передбачає: а) контроль економного використання організацією, яка перевіряється, державних коштів, витрачених на досягнення конкретних результатів її діяльності; б) контроль продуктивності використання організацією трудових, фінансових та інших ресурсів у процесі виробничої та іншої діяльності, а також використання інформаційних систем і технологій; в) контроль результативності діяльності організації, яка перевіряється.

Аудит ефективності є складним та багатоплановим інструментом контролю, який виконує такі функції, як:

- контроль за економічною обґрунтованістю, правомірним, цільовим та ефективним використанням державних фінансових ресурсів;
- аналіз результативності використання державних фінансових ресурсів;
- перевірка ефективності діяльності державних органів під час реалізації передбачених положень фінансової політики, в тому числі витрачання бюджетних коштів [8].

У загальній постановці проблем аудит ефективності використання бюджетних коштів являє собою інформаційно прозору, достовірну перевірку діяльності економічних суб'єктів у галузі використання різного виду державних засобів.



Процес організації та проведення аудиту ефективності дещо подібний до аналогічного процесу фінансового аудиту. Проте аудит ефективності, на відміну від традиційного фінансового аудиту, дає змогу отримати незалежну думку за результатами оцінки інформації щодо рівня ефективності використання державних фінансових ресурсів під час виконання державних програм (проектів), виявити чинники, які перешкоджають досягненню максимального результату, та обґрунтувати пропозиції щодо підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів [26].

Належна організація аудиту ефективності діяльності зумовлює необхідність дотримання певних принципів, що представлені на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Принципи організації аудиту ефективності діяльності

Варто зазначити, що основними відмінностями між аудитом ефективності та фінансовим аудитом є те, що:

- в аудиті ефективності аудиторі мають ширше поле для дослідження та власних висновків;
- не визначені чітко критерії оцінки, при цьому аудитор формує власну думку «знеособлено»;
- в аудиті ефективності докази є такими, що переконують, а не

безапеляційними;

– звіти мають дискусійний характер, а тому процес аудиту є менш формалізованим.

Аудит ефективності відрізняється від перевірок цільового характеру витрачання державних коштів. Він здійснює комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів на основі рекомендацій щодо вдосконалення бюджетного процесу, чинного законодавства та всієї економічної політики держави. Бюджетна система повинна бути орієнтована не просто на освоєння державних коштів, а на досягнення конкретного і точного результату, при цьому в цій системі здійснюється зв'язок ресурсного забезпечення бюджетної організації з підсумками її діяльності. Тому для реалізації аудиту ефективності потрібна адекватна сучасним вимогам система обліку, яка містить параметри звітності органів влади про ефективне витрачання державних ресурсів, а також об'єктивні умови переходу до аудиту ефективності (правова база, наділення окремими правами і повноваженнями контрольних органів, наявність методичного забезпечення і кваліфікованих фахівців).

Головним елементом забезпечення організації та проведення якісного аудиту є нагляд. Основні завдання нагляду за проведенням аудиту ефективності діяльності підприємства відображено на рис. 3.3.

Варто зазначити, що під час розроблення конкретних заходів зі створення можливостей використання аудиту ефективності виникають причини, що стримують його запровадження, до яких належать:

– наявність значного обсягу фінансових порушень, нецільового, напівкримінального використання коштів, що зумовлює необхідність вирішення насамперед саме цих проблем;

– відсутність законодавчо відпрацьованої системи державного фінансового контролю з чітким визначенням функцій і повноважень органів контролю;

– обмеження в законодавчо-правовому плані функцій Рахункової палати, тобто її участі в реалізації аудиту ефективності.

**Основні завдання нагляду  
за проведенням аудиту ефективності діяльності**



- Гарантування виконання цілей аудиту;
- Переконатися в тому, що члени аудиторської групи розуміють план аудиту;
- Спрямувати зміст і методи аудиту;
- Координувати дії аудиторів із підконтрольною організацією;
- Попереджувати та уникати помилок;
- Гарантувати, проведення аудиту відповідно до стандарту;
- Ефективно використовувати ресурси для проведення аудиту;
- Контролювати проведення аудиту за графіком;
- Гарантувати, що робочі документи містять достатні докази;
- Гарантувати, що аудиторський звіт містить належні висновки, оцінки та рекомендації

Рис. 3.3. Основні завдання нагляду за проведенням аудиту ефективності діяльності

Сьогодні у практиці контрольної діяльності переважно здійснюється процес виявлення порушень та значно менше уваги приділяється оцінці ефективності використання коштів. Це означає, що аудиторські перевірки незалежно від підходів повинні бути орієнтовані на те, щоби здійснювати потенційний вплив на діяльність організацій або використання ресурсів. Аудит, який не відповідає на питання «що робити?», сьогодні стає все менш затребуваним. Завдання орієнтованого на ефективність аудиту головним чином полягає в оцінці результатів, досягнутих щодо планів.

В аудиті ефективності можна виділити два основних напрями:

1. Аудит ефективності використання державних ресурсів, об'єктом якого є вся сфера державних ресурсів – від майна та природних ресурсів до державного бюджету.

2. Аудит ефективності витрачання бюджетних коштів, державного бюджету, бюджету суб'єктів господарювання, муніципальних бюджетів.

Зазначимо, що базова класифікація видів аудиту ефективності надана

Міжнародною організацією вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). До них належить:

- аудит ефективності економічної діяльності адміністрації, досягнутої завдяки застосуванню ефективних адміністративних принципів, практики та політики управління;

- аудит продуктивності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, включаючи дослідження систем інформації, результатів виробничої діяльності, стану внутрішнього контролю та їх моніторинг, а також оцінку заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;

- аудит результативності діяльності щодо встановлення ступеня досягнення об'єктом аудиту цілей, а також перевірка фактичних наслідків і результатів діяльності порівняно із запланованими [137].

Варто зазначити, що суб'єктами аудиту ефективності в Україні є органи, які займаються завданнями проведення аудиту ефективності, тобто державні органи, наділені відповідними повноваженнями, а також підконтрольні суб'єкти – розпорядники бюджетних коштів, відповідальні виконавці державно-бюджетних програм. Так, в Україні органами, на які покладено повноваження здійснювати аудит ефективності, є Рахункова палата України та Державна аудиторська служба.

Зазначимо, що особливим різновидом аудиту ефективності є аудит ефективності витрачання коштів державного бюджету, який орієнтований на активізацію контролю за бюджетним процесом на стадії розподілу і доведення державних коштів до їх споживачів, а також на оцінку ефективності, доцільності та результативності бюджетних витрат.

Таким чином, забезпечується контроль за прийняттям економічних рішень (окремими аспектами фінансової економічної політики) з позиції їхньої результативності.

З огляду на актуальність цієї проблеми в умовах певної напруженості з фінансуванням багатьох важливих статей бюджету сьогодні основна увага повинна приділятися контролю ефективності бюджетних витрат, а також існує

необхідність коригування окремих напрямів вказаних витрат.

Аудит ефективності набуває все більшої актуальності, що пов'язано з формуванням передумов, які визначають трансформацію відносин у сфері використання державних ресурсів.

На рис. 3.4 подано порядок проведення аудиту ефективності та короткі вказівки щодо діяльності державних аудиторів на кожному з етапів аудиторського дослідження.



Рис. 3.4. Порядок проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Зокрема, мова йде про те, що:

- підвищується відповідальність за витрачання державних коштів, їх цілеспрямоване, кваліфіковане, економічне та ефективне використання;
- відповідальність за використання державних ресурсів стає все більш реальною, посилюються вимоги до виконання законодавчо-правових норм у регулюванні ресурсно-майнових відносин;
- контроль ефективності використання державних коштів повинен мати високий рівень незалежності, оскільки це є передумовою його достовірності та результативності.

Структурно аудит ефективності в системі державного фінансового контролю містить аудит ефективності бюджетного процесу загалом і аудит ефективності бюджетних витрат за конкретними статтями.

Функціонально аудит ефективності розширює межі традиційного контролю та обліку щодо загальних оцінок формального спрямування фінансових коштів з орієнтацією на контроль за досягненням конкретних цілей під час їх витрачання. Цей вид контролю має ширші завдання порівняно з аудиторськими перевітками правильності витрачання коштів, економії та результативності витрат. Він також може передбачати контроль фінансової звітності та правильного використання ресурсів.

На практиці завдання аудиту ефективності можуть містити кілька взаємопов'язаних елементів або мати конкретну спрямованість, наприклад, аудит результативності окремої статті витрат.

Тобто завданням аудиту ефективності є не тільки суто аудиторська перевірка та аналіз результатів, але і стратегічний аналіз витрат, що дасть можливість здійснити рекомендації щодо управління державним майном за допомогою проведення аудиторських перевірок ефективності діяльності. Маючи можливість аналізувати різні аспекти роботи державного сектору економіки, аудит ефективності дає змогу визначити найкращі методи практичної роботи.

Варто зазначити, що результати проведеного аудиту ефективності

діяльності можуть відобразитися не тільки у вигляді звіту, але і в інших формах, наприклад, у вигляді рекомендацій щодо впровадження найкращих методів практичної роботи. Аналіз сучасної системи державного фінансового контролю дає змогу дійти висновку про те, що спроби оцінки ефективності використання коштів носять фрагментарний характер. Це зумовлено складними умовами в економіці країни і процесами бюджетного регулювання. Ці труднощі пов'язані з тим, що пріоритетною поки що є не оцінка ефективності витрачання коштів, а процес розподілу ресурсів, реальність доведення їх до споживачів, недопущення процесів їх розкрадання та кримінального використання.

Загальна тривалість проведення аудиту становить не більш як 120 робочих днів. Приклади формування проблеми аудиту ефективності ТОВ «Курланд» представлені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Приклади формування проблеми аудиту ефективності  
ТОВ «Курланд»**

№ п/п	Мета аудиту ефективності	Орієнтовна проблема аудиту
1	Визначення продуктивності бюджетної програми	1. Чи є шляхи підвищення продуктивності програми? 2. Чи можна було досягти кращих результатів при реалізації програми іншими шляхами?
2	Визначення економності бюджетної програми	1. Чи є шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми? 2. Чому не забезпечене зменшення вартості продукту бюджетної програми?
3	Визначення результативності бюджетної програми	Чому не забезпечене виконання показників продукту програми?
4	Визначення якості виконаних робіт, наданих послуг, виготовлених товарів	Чи є шляхи підвищення впливу бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) в досліджуваній сфері?

Можна стверджувати, що зі введенням в практику аудиту ефективності система державного фінансового контролю виходить на новий прогресивний етап розвитку контрольної діяльності, який більшою мірою відповідає

цивілізованим економічним відносинам на ринку. Цей етап пов'язаний з такими тенденціями, як:

- інтеграція різних видів контролю та аудиту, які б досягали головної мети – ефективності функціонування державної влади та її основного інструменту – бюджету;

- посилення аудиту владних державних структур, які мають повноваження щодо витрачання державних коштів, включаючи витрати на їхнє власне функціонування;

- використання нових інструментів та методів із застосуванням інформаційних технологій;

- підвищення рівня компетенції аудиторів;

- впровадження нових методологій оцінки рівня ефективності економічної діяльності.

Отже, ефективність є лише одним із результативних показників, які якісно та кількісно характеризують виконання бюджетної програми, підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю і дають змогу оцінити використання коштів на виконання бюджетної програми. Тобто за допомогою аудиту ефективності можна визначити ефективність використання бюджетних коштів, ефективність виконання програми та найефективніші бюджетні програми. Усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей за залучення мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату у використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.



## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. З переходом до ринкової економіки в Україні відбулися докорінні зміни політичних і економічних основ державності, кардинальна реконструкція економіки, формування нової фінансової системи та ринкових інститутів. Існуюча раніше система державного фінансового контролю за використанням державних ресурсів, орієнтована на економіку, в якій основна роль належала державній власності, у сучасних умовах господарювання практично повністю втратила свою дієвість та ефективність. Про це свідчать зростаючі кожного року обсяги фінансових порушень і зловживань. У той же час у державі утворилася низка розрізнених державних контролюючих органів, які, по суті, не є самостійними, не пов'язані між собою узгодженою нормативно-правовою базою, не мають єдиної інформаційно-комунікаційної інфраструктури, 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.

Таким чином, перед державою постає важлива науково-прикладна проблема 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.

2. Об'єкт дослідження були фінансово-економічні та правові відносини у сфері державного фінансового контролю в Україні, процес організації державного фінансового контролю на базовому підприємстві, а саме: на ТОВ «Курланд», що знаходиться в с. Телелинці Жмеринського району Вінницької області, а також звітні статистичні дані державних контролюючих органів.

За відсутності перевірок державними фінансовими органами ТОВ «Курланд» за звітний період, в роботі наведено умовний приклад акту

документальної планової перевірки ТОВ «Курланд».

3. Отже, під системою ДФК, на наш погляд, слід розуміти цілісну взаємопов'язану і взаємозумовлену, ієрархічну та динамічну сукупність моделей, видів, функцій, принципів, цілей, завдань, предметів, суб'єктів, об'єктів, етапів, форм, методів й засобів забезпечення ДФК, призначених для виміру законності, доцільності, результативності і ефективності використання державних фінансових ресурсів і державної власності й реалізації фінансової, бюджетної, податкової, митної, грошово-кредитної, валютної, боргової, інвестиційної, антимонопольної політики та політики ціноутворення; здійснення підприємницької діяльності; фінансової розвідки процесів, пов'язаних з існуванням «тіньової» економіки, політики в сфері протидії (запобігання) легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму; вироблення і вжиття необхідних для їх вдосконалення превентивних і коригуючих заходів.

4. Єдина система державного фінансового контролю, на наш погляд, має включати повноцінні підсистеми зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю.

Рахункова палата, як вищий орган зовнішнього фінансового контролю в Україні, здійснює свою діяльність відповідно до Конституції України, Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Рахункову палату», інших нормативно-правових актів України, в яких визначено, що Рахункова палата здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням.

Питання ефективності державного управління у сфері фінансів, а також здійснення фінансового контролю мають виняткове суспільне значення. Однією із важливих загальнодержавних проблем при цьому є формування ефективної системи внутрішнього (урядового) державного фінансового контролю. В Україні його реалізує система органів державної влади, серед яких Державна аудиторська служба, Державна фіскальна служба, Державна казначейська служба та інші. Відповідно до змісту контрольної діяльності,

головна увага у внутрішньому фінансовому контролі приділяється процесу формування й використання бюджетних ресурсів.

5. Досліджено необхідність удосконалення державного фінансового контролю як вагомого чинника реалізації фінансово-бюджетної політики України та її економічного розвитку, визначено ключові недоліки його функціонування. На основі цього та, враховуючи сучасний стан фінансово-бюджетних відносин на державному та місцевому рівнях (децентралізація влади та реформи місцевого самоврядування), запропоновано шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні.

6. Отже, проаналізувавши роль, значення та існуючі проблеми в роботі вищого вітчизняного органу державного фінансового контролю, провівши дослідження сучасних законодавчих змін щодо минулого та подальшого їх функціонування і компетенції, можна зробити такі висновки.

Є потреба в трансформації ролі та функцій Рахункової палати, з одночасною переорієнтацією на виконання завдань, що відповідають сучасним міжнародним стандартам і передовому досвіду. Залишились проблеми розширення повноважень представників Рахункової палати, професійної підготовки кадрів. Актуальним питанням також є посилення консультативної ролі Рахункової палати відносно Верховної Ради, оскільки необхідним залишається доопрацювання механізмів співпраці та координації між Рахунковою палатою та Верховною Радою України, моніторингу виконання рекомендацій за результатами державного аудиту.

7. Проблемним залишається і низький рівень автоматизації процесу управління державними фінансами, і одночасне небажання окремих державних установ та підприємств зробити свої витрати публічними (як того вимагає сучасне законодавство, тобто з 2015 року щоквартальне оприлюднення на єдиному веб-порталі інформації про заплановане та фактичне використання коштів, зокрема про обсяг здійснених видатків, укладення та виконання договорів, видатки на відрядження розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів, державні та комунальні підприємства, фонди загальнообов'язкового

державного соціального страхування та Пенсійний фонд України).

Інформація, що вже публікується, є дуже об'ємною, складною для сприйняття громадськістю та призначена лише для фахівців з питань бюджетного процесу. Тому важливим питанням є забезпечення доступності, своєчасності та повноти відомостей про стан публічних фінансів в державі.

8. Основним інструментом досягнення цього завдання є курс на впровадження повної автоматизації механізмів управління і контролю державними фінансами. Важливим в реалізації даного питання є впровадження електронного документообігу аудиторської документації, з можливостями архівування. Оскільки на сьогоднішній день ІТ-технології обслуговують лише окремі функції управління і контролю, і тому потребують розширення сфери використання для підвищення ефективності всіх напрямків контрольної перевіркової роботи як в системі Рахункової палати, так і в процесі інтеграції і обміну інформації між іншими державними установами.

Робота державних контролерів має базуватись, перш за все, на аналітичній функції, та носити системний характер. Лише такий ґрунтовний аналітичний підхід дасть можливість в повній мірі оцінювати ефективність прийняття управлінських рішень на різних рівнях вітчизняної економіки та якість моніторингу державної фінансової безпеки.

9. Допоможе в цьому і модернізація сучасних форм і методів державного фінансового аудиту, підвищення рівня професійної компетенції контролерів на основі використання прогресивного світового досвіду в цій сфері. На-жаль, сьогодні в системі вищої освіти відсутні напрямки підготовки фахівців за спеціалізаціями, що якісно готують майбутніх співробітників вищого органу державного аудиту.

10. Також існують проблеми на етапі контролю за виконанням прийнятих в процесі перевірки посадовими особами Рахункової палати рішень і пропозицій щодо усунення виявлених бюджетних порушень. Оскільки окремі розпорядники бюджетних коштів систематично ігнорують свої обов'язки, а механізм виконання виставлених державними контролерами вимог – часто

носить формальний характер та не достатньо врегульований в сучасному законодавстві.

11. Негативний вплив на ефективність контролю має й те, що Рахункова палата України не має відповідних повноважень усувати виявлені порушення та притягати до відповідальності винних осіб власними процесуальними засобами. Відповідно до Закону України “Про Рахункову палату” її повноваження у цій царині спрямовані лише на повідомлення відповідних органів про виявлені правопорушення задля вжиття заходів з їх усунення.

Для підвищення довіри громадськості до результатів своєї роботи та об’єктивності контролю, функціонування Рахункової палати не повинно бути політизованим.

12. Можна виділити такі найважливіші практичні заходи стратегічного реформування діяльності Рахункової палати, як: необхідність запровадження системи критеріїв оцінки виконання запланованих завдань; оптимізація трудових ресурсів Рахункової палати; систематичне підвищення професійної компетенції як її співробітників, так і керівництва; вдосконалення системи заохочень та просування по службі за сумлінну роботу, введення обов’язкових тренінгів з питань сучасної методології контрольно-перевірочної роботи, підвищення можливостей використання практичного досвіду контролерів розвинених держав та поглиблення співробітництва з міжнародними організаціями; тісний взаємозв’язок з відомими вітчизняними інтернет-ресурсами відповідно до сучасних умов розвитку інформаційних комунікацій; більш широкого використання процедур попереднього фінансового контролю тощо.

Отже, процес вдосконалення організації вітчизняного державного фінансового контролю потребує ґрунтовного комплексного підходу до якості співробітництва спеціалістів різних рівнів та сфер діяльності, важливо досягнути максимального зниження рівня політичного впливу на результати контрольно-перевірочної роботи, а також підвищення ефективності проведення самих процедур державного аудиту відповідно до розвитку сучасних інформаційних технологій і методологічних можливостей.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ангелина И.А. Стратегический аудит в системе государственного финансового контроля [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http:// teoriaractica.ru/rus/files/arhiv\\_zhurnala/2013/3/ ekonomika/angelina.pdf](http://teoriaractica.ru/rus/files/arhiv_zhurnala/2013/3/ekonomika/angelina.pdf).
2. Азаренкова Г.М. Шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні: окреслення та обґрунтування / Г.М. Азаренкова // Бізнес Інформ. – 2013. – № 12. – С. 280-283.
3. Алексеева С.Ю. Необходимость та напрями удосконалення державного фінансового контролю в Україні / С.Ю. Алексеева // Управління розвитком. – 2011. – № 2 (99). – С. 112-114.
4. Бардаш С.В. Трансформація концептуальних засад державного фінансового контролю / С.В. Бардаш // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: Економічні науки. - 2017. - № 3. - С. 83-90.
5. Басанцов І.В. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні / І.В. Басанцов // Економ. часоп. – 2014. – 1-2 (1). – XXI. – С. 78-81.
6. Болдуєв М.В. Розвиток фінансових методів державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників / М.В. Болдуєв // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 7. - С. 89-92.
7. Брехов С.С. Оцінка контрольно-перевірочної роботи / С.С. Брехов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 10 (53). – С. 44-48.
8. Будник Л.А. Класифікація державного аудиту [Електронний ресурс] / Л.А. Будник, І.Д. Голяш // Економіка та суспільство. – 2016. – № 2. – С. 661-665. – Режим доступу: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2\\_ukr/118.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/118.pdf)
9. Бурдонова О.Ю. Податковий контроль в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку / О.Ю. Бурдонова [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://ndi-fp.asta.edu.ua>.
10. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП Рута, 2006. – 560 с.

11. Бюджетний кодекс України від від 7 жовтня 2010 року № 2592-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
12. Вацик Н.І. Необхідність вдосконалення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. - 2010. – № 3(28). – С. 184-190.
13. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Bulet\\_vykonan\\_DBU\\_2010.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Bulet_vykonan_DBU_2010.pdf).
14. Виходець Ю.А. Проблеми удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні / Ю.А. Виходець // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2013. – № 16 (205). – С. 139-144.
15. Воронцова Л. Удосконалення контрольно-перевірочних заходів – вимога часу / Л. Воронцова, І. Роман // Вісник податкової служби. – 2012. – № (675) січень. – С. 21-25.
16. Гараджаев Д. Функционально-компетенционные характеристики органов конституционного контроля / Д. Гараджаев // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. - 2017. - № 1. - С. 176-181.
17. Гарасим П. Державний фінансовий контроль як парадигма національного менеджменту [Електронний ресурс] / П. Гарасим, Н. Лобода. – 2013. – Режим доступу: [sophus.at.ua/publ/...paradigma.../40-1-0-773](http://sophus.at.ua/publ/...paradigma.../40-1-0-773).
18. Горбачова Є.В. Система державного фінансового контролю: стан та необхідність реформування / Є.В. Горбачова // Управління розвитком. – 2011. – № 2(9 9). – С. 112 -114.
19. Гудзенко Н.М. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та поповнення фінансової звітності / Н.М. Гудзенко, Н.І. Коваль, Т.Ф. Плахтій // Збірник наукових праць ВНАУ. – Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2018 – №5. – (33) – 2018. – С. 102-113.
20. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для

студ. вищ. навч. зал.] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

21. Гуцаленко Л.В. Внутрішній аудит у системі управління сучасного підприємства / Гуцаленко Л.В., Романець А.В. // Формування ринкової економіки: наук. журн. – 2015. – № 33. – Ч. 1. – 720 с.

22. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: [навч. посіб.] / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.

23. Демидов М.В. Государственный финансовый контроль как важная составляющая управления финансами страны: правовой аспект / М.В. Демидов // Фундаментальные и прикладные исследования корпоративного сектора экономики. - 2013. – № 1. – С. 140-144.

24. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика): монографія / М.І. Шутов, В.А. Бабенко, Н.М. Стоянова. – Одеса: Юрид. л-ра, 2004. – 136 с.

25. Державний фінансовий контроль: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / [Н.С. Вітвицька, І.Ю. Чумакова, М.М. Коцупатрий, М.Т. Сенченко]. - К.: КНЕУ, 2004. - 408 с.

26. Дікань Л.В. Державний аудит: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Л.В. Дікань, О.О. Вороніна, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л.В. Дікань. – Х.: ХНЕУ, 2008. – 164 с.

27. Дишкант О. Організація та завдання державного фінансового контролю в управлінні видатками бюджету / О. Дишкант // Світ фінансів. - 2015. - Вип. 1. - С. 83-93.

28. Дишкант О. Удосконалення нормативної бази щодо організації державного фінансового контролю в Україні / О. Дишкант // Світ фінансів. - 2014. - Вип. 1. - С. 114-123.

29. Дмитренко Г.В. Державний фінансовий контроль – складова система державного управління / Г.В. Дмитренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – № 7. – С. 57-59.



30. Дрозд І.К. Вдосконалення класифікації контролю та її використання в практиці контрольної діяльності / І.К. Дрозд // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 12(55). – С. 18-22.

31. Євстигнєєва Е.Н. Організаційні засади податкового контролю / Е.Н. Євстигнєєва // Фінанси України. – 2014. - № 2. – С. 50-53.

32. Есманов О.М. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні / О. М. Есманов // Бізнес Інформ. – 2012. – № 12. – С. 32-34.

33. Жернаков М. Фінансовий контроль: сутність, суб'єкти, їх права та обов'язки / М. Жернаков // Фінансове право. – 2011. – № 3. – С. 64-66.

34. Живко З.Б., Рєвак І.О. Контрольно-ревізійна діяльність: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2012. – 496 с.

35. Жигаленко О.В. Ефективність податкового контролю в Україні: монографія / О.В. Жигаленко. – К: Вид-во КНЕУ ім. В Гетьмана, 2013. – 236 с.

36. Жулій С.В. Державний фінансовий контроль: сучасний стан і перспективи розвитку / С.В. Жулій // Управління розвитком. – 2011. – № 19 (116). – С. 52-54.

37. Жураковський Т.Б. Проблеми і стратегічні пріоритети розвитку системи державного фінансового контролю / Т.Б. Жураковський // Стратегічні пріоритети. – 2009. – № 2(11). – С. 200-204.

38. Зайцева Х.В. Державний фінансовий контроль: стан та перспективи розвитку / Х.В. Зайцева // Управління розвитком. – 2011. – № 2 (99). – С. 141-143.

39. Здирко Н.Г. Адаптація міжнародних стандартів фінансової звітності в сільськогосподарському виробництві / Н.Г. Здирко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. - №12. – С. 92-100.

40. Іванова І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: монографія / І. Іванова. – К.: Академвидав, 2010. – 168 с.

41. Іванчо В.В. Правове забезпечення організації контрольних заходів фіскальних органів / В.В. Іванчо // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. - 2015. - Вип. 32(3). - С. 20-24.

42. Іщенко Я.П. Проблеми обліку витрат та доходів відповідно до національних стандартів / Я.П. Іщенко // Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету. – 2012. – № 10. – С. 201-206.

43. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є.В. Калюга. - К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. - 360 с.

44. Китайчук Т.Г. Аналіз складових балансу підприємства / Т.Г. Китайчук // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове видання. – 2015. – Випуск 3. – С. 859-865.

45. Коваль Н.І Особливості контролю та аналітичної оцінки в діяльності сільськогосподарських підприємств/ Н.І. Коваль // Глобальні та національні проблеми економіки – [електронне наукове фахове видання]. – М.: Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського, 2016. – № 12. – Режим доступу: <http://www.global-national.in.ua/issue>

46. Коваль Л.В. Вплив методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті на фінансовий результат сільськогосподарського підприємства / Л.В. Коваль, О.Г. Пацар // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Економічні науки: збірник наукових праць. – 2017. – №1 (8). – С. 38-43.

47. Козьмук Н.І. Фіскальний контроль як інструмент забезпечення дотримання законодавства у сфері оподаткування / Н.І. Козьмук // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 10. - С. 247-250.

48. Козьмук Н. І. Місце і роль контролю за сплатою податків та зборів у системі функцій державного управління / Н.І. Козьмук // Європейські перспективи. - 2015. - № 2. - С. 139-144.

49. Койчева О. С. Фінансовий контроль як спосіб реалізації повноважень Рахункової палати [Електронний ресурс] / О.С. Койчева // Держава і право. Юридичні і політичні науки. – 2014. – Вип. 65. – С. 192-198. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/dip\\_2014\\_65\\_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/dip_2014_65_30)

50. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради

України 28 червня 1996 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-96>

51. Контроль і ревізія: [підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”] / [Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко]. - [вид. 2-е, доп. і перероб.]. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 512 с.

52. Корпанюк Т.М. Інформаційно-аналітичне забезпечення фінансово-економічної діагностики сільськогосподарських підприємств / Т.М. Корпанюк // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2016. – Том 21. – Вип. 5(47). – С. 83-86.

53. Лепетан І.М. Формування концепції стратегічного управління витратами сільськогосподарських підприємств / І.М. Лепетан // Агросвіт. – 2017. – № 10. – С. 20-23.

54. Ліпський В. В. Фінансовий контроль і податковий контроль: спільні риси й відмінності / В. В. Ліпський // Право і суспільство. - 2016. - № 3(1). - С. 142-147.

55. Ловінська Л.Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні: монографія / Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.

56. Лопушняк Г. Рахункова палата та її роль у здійсненні державного фінансового контролю в Україні / Г. Лопушняк, О. Малецька, Х. Рибчанська // Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер: Економіка АПК. – 2013. – № 20(1). – С. 123-131.

57. Любар О.О. Організація обліку фінансових результатів на підприємствах аграрного сектору економіки: проблеми та шляхи їх вирішення / О. О. Любар, Р. В. Оріщен // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(3). - С. 474-477.

58. Мазур В.А. Методика аналізу фінансового стану підприємства відповідно до вимог внутрішніх і зовнішніх користувачів / В.А. Мазур, О.Ф. Томчук, Ю.Ю. Браніцький // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 3. - С. 7-20.

59. Максимова В.Ф. Організація державного фінансового контролю: навч. посіб. / В.Ф. Максимова. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 276 с.

60. Мельничук Я.П. Теоретичні засади внутрішньогосподарського контролю / Я.П. Мельничук // Облік і фінанси. - 2016. - № 4. - С. 132-139.

61. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: Затверджені Рішенням Рахункової палати від 22 вересня 2015 р. № 5-5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/121](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/121)

62. Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень: Затверджено Наказом ДФС від 01 червня 2017 року № 396. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/10231-396.html>

63. Мулик Т.О. Класифікація фінансових ризиків в системі аналітично-контрольного забезпечення / Т.О. Мулик, Я.І. Мулик // Збірник наукових праць. Економічні науки: Серія “Облік і фінанси”. Випуск 13 (49). Частина 1. Луцьк: РВВ ЛНТУ. – 2016. - С. 107-118.

64. Мулик Я.І. Ліквідність підприємств як елемент управління фінансовою безпекою: методичне та інформаційне забезпечення / Я.І. Мулик // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 4. - С. 42-51.

65. Напрямки удосконалення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/17\\_AND\\_2010/Economics/68822.doc.htm](http://www.rusnauka.com/17_AND_2010/Economics/68822.doc.htm)

66. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджене наказом Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-13>

67. Невідомий В. І. Теоретико-практичні аспекти реформування Рахун-

кової палати України у вищу аудиторську інституцію [Електронний ресурс] / В.І. Невідомий // Фінанси України. – 2014. – № 2. – С. 30-43. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu\\_2014\\_2\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2014_2_5)

68. Недбалюк І. Р. Бюджетний контроль: сутність поняття та етимологія / І.Р. Недбалюк // Економіка. Фінанси. Право. - 2015. - № 12(2). - С. 38-41.

69. Офіційний сайт Рахункової палати України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>

70. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>

71. Першин В. Г. Державний фінансовий моніторинг: завдання та функції / В.Г. Першин // Публічне право. - 2017. - № 1. - С. 45-50.

72. Пілевич Д. С. Сутність фінансово-економічної безпеки підприємства та роль контролінгу в її забезпеченні / Д. С. Пілевич // Бізнес Інформ. - 2017. - № 2. - С. 337-342.

73. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку [Електронний ресурс] / В.Ф. Піхоцький. - Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/VNULP/ Management/2009647/32.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/VNULP/Management/2009647/32.pdf).

74. Піхоцький В. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практик: дис. ... д-ра екон. н. / Піхоцький В. – Львів, 2015.

75. Плакся Н.А. Правові аспекти здійснення окремих видів податкового контролю / Н.А. Плакся, В.В. Мушенко // Вісник господарського судочинства. - 2016. - № 1. - С. 162-167.

76. Плахтій Т.Ф. Необхідність оцінки якості фінансової звітності / Н.Л. Правдюк, Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси. - 2017. - № 3 (77). - С. 52-58.

77. Плєскач В.Л. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки / В.Л. Плєскач, К.С. Жадько // Фінанси України. - 2009. - № 6. - С. 85-92.

78. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2756-VI. [Елек-

тронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-10>

79. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: Монографія. – Вінниця: Вид-но ПП «ТД «Едельвейс і К», 2010. - 276 с.

80. Пожар Т.О. Аудит ефективності як перспективний напрям державного фінансового контролю / Т.О. Пожар // Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах СНД: зб. наукових праць XVIII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції / Державний вищий навчальний заклад «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». – Переяслав-Хмельницький, 2013. – С. 71-73.

81. Пожар Т.О. Сутність, функції і види державного фінансового контролю / Т.О. Пожар // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – 2011. – Вип. 31. – С. 112-118.

82. Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-16>

83. Порядок координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 р. № 805. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

84. Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: затверджено Наказом Міністерства фінансів України 20.08.2015 р. № 727. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15>

85. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: Наказ Міністерства фінансів України 21.10.2015 № 916. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-15>

86. Правдюк Н.Л., Корпанюк Т.М. Фінансово-економічна діагностика сільськогосподарських підприємств: Монографія. - Вінниця: Вид-во ПП «ГД «Едельвейс і К», 2014 – 200 с.

87. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

88. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-99>

89. Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-16>

90. Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 04.08.2016 р. № 723. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-16>

91. Про Державну казначейську службу України: Указ Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2358-11>

92. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: постановка Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. № 550. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-06>

93. Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1232 із змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 22.07.2015 р. № 526. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-15>

94. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: Наказ ДФС України від 31.07.2014 р. № 22. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-114>

95. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16 жовтня 2012 р. № 5463-VI. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

96. Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 року № 576-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-15>

97. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 868. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-15>

98. Про Державну фіскальну службу: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2236-14>

99. 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 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>.

100. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю: Закон України від 30.06.93 р. № 3341-XII (із змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-93>

101. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2017 рік: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=137772>

102. Савченко А.М. Проблеми аналізу фінансово-господарської



діяльності підприємства в податковому контролі / А.М. Савченко, М.М. Пастернак // Економіка та держава. - 2017. - № 4. - С. 75-78.

103. Савченко Л.А. Правові проблеми процесу фінансового контролю: монографія / Л.А. Савченко, О.П. Мельник. – К.: Вид-во КиМУ, 2009. – 235 с.

104. Савченко Н. М. Фінансовий облік та управлінський контроль: єдність та протиріччя / Н. М. Савченко // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 6. - С. 42-45.

105. Сарана С. В. Режими процесуальних процедур податкового контролю / С.В. Сарана // Право і суспільство. - 2015. - № 5(2). - С. 95-101.

106. Симоненко В.К. Основи єдиної системи Державного фінансового контролю в Україні: монографія / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко. – Київ: Знання України, 2006. – 280 с.

107. Скоропад І.С. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування / І.С. Скоропад, Н.І. Пахолок // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.3. – С. 263-268.

108. Слободяник Ю. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація: дис. ... д-ра екон. н. / Слободяник Ю. – Одеса, 2014.

109. Слободяник Ю.Б. Перспективи розвитку Рахункової палати України як вищого органу державного аудиту / Ю.Б. Слободяник // Фінанси України. – № 3. – 2015. – С. 114-126.

110. Стандарт Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів": Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 січня 2005 р. за № 115/10395. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/z0115-05](http://zakon.rada.gov.ua/go/z0115-05)

111. Стандарти внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE19957.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE19957.html).

112. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://>

zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/142-2017-p

113. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 12-19.

114. Сук Л. Організація і планування контрольно-ревізійної роботи / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 17. – С. 37-47.

115. Татарова Т. До питання про природу фінансового контролю / Т. Татарова // Наукові записки [Кіровоградського державного університету імені Володимира Винниченка]. Серія : Право. - 2017. - Вип. 2. - С. 130-133.

116. Томнюк Т.Л. Удосконалення процедур контрольно-перевірочної роботи податкових органів / Т.Л. Томнюк, В.І. Рошило // Вісник аграрної науки Причорномор'я. - 2013. - Вип. 4(1). - С. 43-49.

117. Томчук О.В. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні / О.В. Томчук, Н.Г. Здирко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 4. - С. 32-42.

118. Томчук О.Ф. Аналітичні можливості балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства / О.Ф. Томчук // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 28(2). - С. 152-159.

119. Удачина І. Аудит ефективності – нова форма контролю / І. Удачина // Справочник економіста. – 2004. – № 9. – С. 20-24.

120. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: [підручник] / Б.Ф. Усач. - [4-те вид. стер.]. - К.: Знання - Прес, 2002. - 253 с.

121. Фабіянська В.Ю. Поняття якості в аудиторській практиці / В.Ю. Фабіянська // Агросвіт. – 2017. - № 9. – С. 62-68.

122. Фостолович В.А. Основні аспекти сучасного підходу до системи управління сільськогосподарським підприємством / В.А. Фостолович // Ефективна економіка. – 2017. – № 4. - С. 1-7.

123. Фукс Н.А. Діяльність Рахункової палати України в контексті нового закону “Про Рахункову палату” / Н.А. Фукс, В.М. Уложенко // ПРАВО. – Випуск 30. – 2015. – С. 145-154.

124. Хаблюк О.А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О.А. Хаблюк, Л.А. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4(43). – С. 151-158.
125. Хмельков А.В. Вектори модернізації державного фінансового контролю / А.В. Хмельков // Актуальні проблеми державного управління. – 2010. – № 2. – С. 165-173.
126. Хмільовська К.В. Організаційні засади податкового контролю / К.В. Хмільовська // Фінанси України. - 2013. – № 6. – С. 50-56.
127. Холошин М. Вищим органом аудиту публічних фінансів має стати Рахункова палата [Електронний ресурс] / М. Холошин. – Режим доступу: [blogs.lv.ua/.../297382vishchimorganomauditupublic](http://blogs.lv.ua/.../297382vishchimorganomauditupublic).
128. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-03>
129. Чудак Л.А. Сучасні тенденції та проблеми оподаткування сільсько-господарських підприємств України / Л.А. Чудак // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики: актуальні питання науки і практики. – 2017.– № 6. - С. 146-157.
130. Чуль О.М. Система державного фінансового контролю: функціонування, проблематика, оптимізація / О.М. Чуль, Ю.М. Барський // Економічний простір. – 2011. – № 45. – С. 193-202.
131. Шевченко Н.В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні: проблеми та перспективи / Н.В. Шевченко // Вісник Української академії банківської справи. – 2010. – № 2 (29). – С. 42-45.
132. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: наукова парадигма / О.А. Шевчук // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 1. – С. 41-50.
133. Шевчук О.А. Реформування органів державного фінансового контролю України в умовах євроінтеграції / О.А. Шевчук, Т.Ю. Копотієнко // Екон. часоп. – 2013. – № 5-6 (1). – XXI. – С. 53-55.
134. Шевчук О.Д. Податковий контроль як складова державного фінан-

сового контролю / Шевчук О.Д., Мотузяник Л.Ю. // Концептуальні шляхи розвитку науки (частина 1): матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції м. Київ, 14-15 квітня 2017 року. – Київ: МЦНД, 2017. – С. 53-54.

135. Шевчук О.Д. Особливості податкового контролю в Україні / Шевчук О.Д., Деркач Д.С. // [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.

136. Яртим І.А. Напрями реформування системи державного фінансового контролю / І.А. Яртим // Управління розвитком. – 2011. – №2(99). – С. 191-192.

137. The Lima Declaration (ISSAI 1). Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima/Peru 1977; INTOSAI Professional Standards Committee [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.issai.org/media/12901/issai1e.pdf>.

138. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ksp.mos.ru/common/upload/The\\_Lima\\_Declaration\\_of\\_Guidelines\\_on\\_Auditing\\_Precepts.pdf](http://www.ksp.mos.ru/common/upload/The_Lima_Declaration_of_Guidelines_on_Auditing_Precepts.pdf).