

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**“Державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів та органів
місцевого самоврядування”**

Студента 2 курсу, 6 групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державний аудит»

П'яти
Андрія
Михайловича

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Кукурудз
Оксана
Михайлівна

Керівник освітньо-професійної програми
к.е.н., доцент

Маркуц
Юлія Ігорівна

Завідувач кафедри фінансів,
д.е.н., професор,
заслужений діяч науки і техніки України

Чугунов
Ігор Якович

Київ 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I. Теоретичні засади державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.....	6
1.1. Сутність та особливості здійснення державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.....	6
1.2. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.....	11
РОЗДІЛ II. Аналіз та оцінка державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні.....	16
2.1. Аналіз сучасного стану державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні.....	16
2.2. Аналіз результатів державного фінансового контролю місцевих бюджетів в розрізі регіонів.....	24
РОЗДІЛ III. Напрями розвитку системи державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.....	32
3.1. Шляхи удосконалення аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування як складової державного фінансового контролю.....	32
3.2. Перспективи розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування як інструмент підвищення результативності бюджетної системи.....	39
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	47
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	50
ДОДАТКИ.....	54

ВСТУП

Актуальність теми. На сучасному етапі розвитку бюджетних відносин існує необхідність в удосконаленні системи державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування з метою зростання якості надання послуг та підвищення ефективності розподілу та використання бюджетних коштів. У зв'язку з цим особливого значення набувають питання щодо підвищення ролі державного фінансового аудиту місцевих бюджетів як ефективного механізму протидії порушенням в бюджетній сфері. З метою підвищення результативності видатків місцевих бюджетів та їх цільового використання потребують поглиблення дослідження питання державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, удосконалення існуючої системи фінансового аудиту місцевих бюджетів у відповідності вимогами міжнародного законодавства та організація системи внутрішнього контролю та аудиту в органах місцевого самоврядування, що забезпечить підвищення результативності використання обмежених ресурсів місцевих бюджетів.

Серед вагомих наукових досліджень зарубіжних та вітчизняних вчених у сфері державного фінансового контролю місцевих бюджетів можна зазначити праці В. Базилевич, М. Білуха, Ф. Бутинець, О. Гетманець, Л. Гуцаленко, Л. Дікань, Г. Дмитренко, Н. Дорош, І. Данчевська, І. Дрозд, Т. Єфименко, І. Іванова, Л. Каленський, Є. Калюга, В. Кміть, О. Ковалюк, М. Крупка, М. Кульчицький, А. Мамишев, В. Мельничук, І. Микитюк, О. Підхомний, В. Піхоцький, Є. Романів, М. Романів, Н. Рубан, М. Сивульський, І. Стефанюк, І. Чугунов та ін.

Разом з тим, необхідним є подальший розвиток системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів у напрямку посилення ролі державного фінансового аудиту місцевих бюджетів як механізму попередження та виявлення недоліків у сфері планування та використання коштів місцевих бюджетів, підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю та забезпечення проведення аудиту ефективності місцевих бюджетів з метою оцінки ефективності використання коштів місцевих бюджетів. Важливим є розробка структурно-функціональної моделі системи державного фінансового аудиту

місцевих бюджетів, що забезпечить удосконалення управління бюджетними коштами. Зазначене свідчить про актуальність випускної кваліфікаційної роботи та обумовило визначення її мети, завдань, об'єкту і предмету дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розкриття теоретичних засад та удосконалення методологічних положень організації державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення наступних завдань:

- узагальнити теоретико-методологічні положення щодо організації функціонування державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування;
- узагальнити та систематизувати досвід системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів у зарубіжних країнах;
- удосконалити підходи щодо функціонування системи державного фінансового аудиту місцевих бюджетів;
- удосконалити положення концепції розвитку державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів;
- проаналізувати систему організації державного фінансового контролю та аудиту використання коштів місцевих бюджетів України.

Об'єктом дослідження є системи державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.

Предметом дослідження є теоретичні засади та механізм здійснення державного фінансового контролю та аудиту.

Методи дослідження. У роботі застосовано сукупність методів і підходів, що дозволило реалізувати концептуальну єдність дослідження. За допомогою статистичного, порівняльного та факторного методів узагальнено досвід системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування у зарубіжних країнах. Методи наукового абстрагування, синтезу застосовано при визначенні інституційних засад системи державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у наступному:

удосконалено:

– підходи щодо організації та розвитку державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів, зокрема теоретико-методологічні засади організації державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, що забезпечить підвищення ефективності проведення контрольних заходів;

– підходи щодо розвитку державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів в частині обґрунтування необхідності таких заходів: удосконалення нормативно правової бази з питань державного фінансового контролю місцевих бюджетів; визначення єдиної форми та порядку звітності у сфері державного фінансового контролю;

– положення щодо визначення інституційних засад системи внутрішнього аудиту місцевих бюджетів з метою забезпечення якісного надання послуг населенню органами місцевого самоврядування;

дістало подальшого розвитку:

– підходи щодо формування системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів України в частині державного фінансового аудиту та аудиту ефективності місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування;

– пропозиції щодо формування комплексної системи внутрішнього аудиту розпорядниками бюджетних коштів;

– систематизація досвіду системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів у зарубіжних країнах;

Практичне значення отриманих результатів. Отримані роботи результати мають практичне спрямування і можуть бути застосовані для підвищення ефективності державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ТА ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

1.1 Сутність та особливості здійснення державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.

Державний фінансовий контроль є невід'ємною частиною бюджетного процесу, особливо на етапах формування і використання фінансових ресурсів державного та місцевих бюджетів. Державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування відіграє важливу роль у зв'язку з реформою децентралізації в Україні, що сприяє підвищенню рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, ефективному використанню фінансових ресурсів місцевих бюджетів, а також раціональному використанню цих коштів в умовах трансформації економіки.

Так, необхідною передумовою для ефективного і раціонального управління місцевими фінансами є забезпечення контролю на етапах формування, розподілу та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів.

На сучасному етапі розвитку державного фінансового контролю в Україні на законодавчому рівні не визначено тлумачення категорій «Державний фінансовий контроль» та, відповідно, «Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування». Проте, враховуючи думку науковців, можемо вважати, що державний фінансовий контроль місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування – це система заходів, що здійснюється органами державного фінансового контролю щодо забезпечення законного, ефективного та раціонального формування, розподілу та використання ресурсів місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, що спрямована на попередження, виявлення та усунення порушень фінансового законодавства.

Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в Україні відбувається шляхом проведення ревізій та державного фінансового аудиту. Дані методи контролю відрізняються метою проведення, завданнями, що постають у результаті

здійснення контрольних заходів, предметом перевірки, принципами контролю, а також прогностичним спрямуванням (див. Дод. А).

Однією з основних форм державного фінансового контролю місцевих бюджетів є аудит місцевих бюджетів, який забезпечує раціональне та ефективне використання коштів у системі соціально-економічного розвитку країни. У процесі управління ресурсами органів місцевого самоврядування аудит місцевих бюджетів забезпечує підвищення результативності використання коштів місцевих бюджетів, що спрямовуються на реалізацію місцевих програм та проектів, а також допомагає своєчасно встановити причини нецільового використання бюджетних коштів та надає рекомендації щодо оптимізації управління бюджетними коштами [33, с. 37].

Державний фінансовий аудит місцевих бюджетів - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу та перевірки законності та ефективності формування (складення, розгляд, затвердження) і виконання місцевих бюджетів, правильності ведення бухгалтерського обліку об'єктами аудиту, достовірності їх фінансової та бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту, а також стану використання рухомого і нерухомого майна, коштів, землі, природних ресурсів, що перебувають у комунальній власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, та об'єктів їх спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад. Основними завданнями аудиту є:

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

2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому [36].

Аудит проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. До основних завдань державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів можна віднести оцінювання стану формування і рівня виконання місцевого бюджету, виявлення причин, які негативно впливають на виконання місцевого бюджету та окреслення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним і комунальним майном, зокрема можливості збільшення обсягів доходів бюджету [7, с. 97].

Процес аудиту виконання місцевих бюджетів складається з трьох етапів, які включають збір та обробку даних, визначення ризиків у формуванні та виконанні місцевого бюджету, аналіз та оцінку виконання бюджету, підготовку висновків та пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів та формування аудиторського висновку.

Так, відповідно до порядку проведення, аудит місцевих бюджетів включає такі етапи:

- 1) планування та організація аудиту, що включає попереднє вивчення об'єкта аудиту, розроблення робочого плану, складення та затвердження програми аудиту;
- 2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;
- 3) звітування за результатами аудиту шляхом оформлення та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження, формування, підписання звіту та подання звіту об'єкту аудиту;
- 4) здійснення моніторингу виконання наданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій та результатів їх упровадження [36].

Планування та організація аудиту місцевих бюджетів є основним етапом у процесі аудиту. Під час здійснення даного етапу попередньо вивчається об'єкт

аудиту, а також аналізується стан функціонування системи внутрішнього контролю об'єкту аудиту, здійснюється аналіз ризиків під час формування і виконання місцевих бюджетів, надається оцінка стану фінансової і бюджетної дисципліни, а також попередньо оцінюється стан функціонування системи внутрішнього контролю.

Для комплексного аналізу та ідентифікації проблем під час формування і виконання місцевих бюджетів під час попереднього вивчення досліджуються: доходи за видами надходжень; витрати бюджету, зокрема видатки за бюджетною класифікацією; операції з надання коштів з бюджету на умовах повернення, платності й строковості та операції з повернення таких коштів до бюджету, зокрема бюджетні позички та фінансова допомога з бюджету на поворотній основі; надходження та витрати бюджету, пов'язані із зміною обсягу боргу, обсягів депозитів і цінних паперів; зміна залишків бюджетних коштів, які використовуються для покриття дефіциту бюджету або визначення профіциту бюджету; інформація про всі боргові зобов'язання місцевого бюджету [44].

Проведення попереднього вивчення об'єкту аудиту дозволяє визначити проблеми аудиту, що виникають під час формування і використання місцевих бюджетів. До основних проблем (ризиків) аудиту місцевих бюджетів відносяться: недоотримання належних доходів бюджетом, неефективне та нецільове витрачання коштів бюджету, незабезпечення своєчасного та повного використання міжбюджетних трансфертів, невиконання регіональних програм, та інших цільових програм; порушення правильності ведення бухгалтерського обліку та недостовірність фінансової і бюджетної звітності.

Визначення таких ризиків впливає на проведення наступного етапу аудиту, особливо при визначенні методів аудиту (анкетування, аналітичні тести, документальна перевірка, зустрічна звірка, інтерв'ю, перевірка механічної точності, підтвердження, спостереження, спеціальна перевірка, фактична перевірка). Обрані методи впливають на надійність, необхідність та достатність доказів, що підтверджують або спростовують гіпотези аудиту та аудиторські висновки.

Термін проведення аудиту місцевих бюджетів – не більше як 90 робочих днів, за результатами якого складається аудиторський висновок. Проект звіту надається для ознайомлення не пізніше ніж за один робочий день до завершення строку проведення аудиту. За результатами обговорення та узгодження проекту звіту, який розглядається протягом 10 робочих днів, складається Державною аудиторською службою України протокол узгодження. Керівник аудиту протягом 3 робочих днів з дня підписання протоколу узгодження складає та підписує по одному примірнику звіту для органу фінансового контролю та кожного об'єкту аудиту [44].

Так, державний фінансовий аудит використання коштів місцевих бюджетів охоплює: проведення протягом року моніторингу фінансової звітності місцевого бюджету, у тому числі з використанням баз даних Державного казначейства; перевірку використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності, у разі виявлення за результатами моніторингу фінансової звітності ризикових операцій; аналіз системи внутрішнього фінансового контролю, зокрема визначення ефективності його організації; підготовку керівництву бюджетної установи пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень, виявлених за результатами попередніх етапів; надання висновку про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, дотримання посадовими особами законодавства з фінансових питань і повноту врахування пропозицій у ході аудиту [3, с. 373].

Загалом, державний аудит виконання місцевих бюджетів є формою внутрішнього контролю, що проводиться Державною аудиторською службою України. Вищим органом контролю в Україні є Рахункова палата, яка здійснює контроль за використанням коштів лише державного бюджету України. Щодо державного фінансового контролю, то його основними цілями є виявлення порушення принципів законності, ефективності та доцільності при формуванні та використанні місцевих фінансових ресурсів, а також запобігання фінансовим правопорушенням у майбутньому.

1.2. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.

Існування системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів зумовлено об'єктивною необхідністю організації контролю за виконанням функцій покладених на органи місцевого самоврядування з метою ефективного та раціонального розподілу та використання коштів місцевих бюджетів. Також, даний вид контролю є інструментом впливу на соціально-економічний розвиток місцевих бюджетів, що забезпечує не лише оцінку якості виконання органами місцевої влади своїх завдань а функцій, а також усунення наслідків порушень та недоліків, що були виявлені у ході проведення державного фінансового контролю місцевих бюджетів.

Основні принципи здійснення державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів закладені в Лімській декларації керівних принципів аудиту, в якій визначено основні принципи аудиту. Декларація є обов'язковим елементом управління державними фінансовими ресурсами, що забезпечує ефективність державного фінансового контролю у процесі соціально-економічного розвитку країни.

Згідно з Лімською декларацією керівних принципів аудиту об'єктом державного фінансового контролю є загалом управління фінансами, при цьому належність до державного чи недержавного сектору не має значення, тобто, об'єктом є те, на що суб'єкт може спрямувати контрольні дії. Зокрема, об'єктом державного фінансового контролю місцевих бюджетів є безпосередньо місцеві бюджети, а саме бюджетні ресурси кожного місцевого бюджету в процесі їх формування, розподілу і використання [29].

Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) відіграє важливу роль у процесі організації аудиту та державного фінансового контролю як в країнах Європейського союзу, так і в Україні. Вона працює як головна організація зовнішнього державного аудиту та встановлює інституціональні правила для вищих органів фінансового контролю з метою

сприяння розвитку системи державного аудиту в країнах, які входять до складу даної організації. Дана організація є автономною та незалежною організацією, що сприяє впровадженню країнами основних принципів аудиту на національному рівні.

Зокрема, INTOSAI розробила Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI), які містять професійні стандарти і керівні принципи найкращої практики для аудиторів державного сектора, офіційно уповноважених і схвалених Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю. Розроблені також ISSAI 100 (Фундаментальні принципи), які є загальними для всіх видів і форм аудиторських перевірок. Документи ISSAI 200, 300, 400 розвивають ці принципи для конкретних видів аудиту: фінансового, аудиту ефективності та аудиту відповідності. Вони виходять з положень ISSAI 100 і, в разі необхідності, доповнюють їх специфічними принципами, застосованими до кожного із зазначених видів [49].

Загалом, керівні принципи фінансового контролю, що прийняті INTOSAI регулюють діяльність лише вищих органів фінансового контролю. В Україні таким органом є Рахункова Палата, яка входить до INTOSAI, як повноправний член, з 1998 року. Так, відповідно до статті 98 Конституції України, Рахункова Палата здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної Ради України [25]. Проте, дана норма суперечить принципам незалежності та об'єктивності контролю державних професійної організації, які закладені в основних документах INTOSAI, оскільки у статті 18 Лімської декларації зазначено, що усі операції, пов'язані з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у Державному бюджеті, чи ні, повинні бути об'єктом контролю вищого органу контролю державних фінансів [29].

Загалом у більшості зарубіжних країн світу функціонує дворівнева система організації державного фінансового контролю. До першого рівня відноситься вищий орган державного фінансового контролю, до другого – органи фінансового

контролю, що підзвітні вищому органу фінансового контролю та (або) відповідному міністерству або відомству.

Так, наприклад, у Німеччині земельні відділення Рахункової палати (Landesrechnungshöfe) здійснюють державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів, результати яких подаються до федеральної Рахункової палати, та на основі яких формуються загальні висновки та пропозиції щодо підвищення ефективності використання коштів місцевими бюджетами.

Територіальні органи, що здійснюють державний фінансовий контроль землі, проводять аудит всіх місцевих бюджетів, що розташовані на території, яка знаходиться у її підпорядкуванні. Зокрема, територіальні органи Рахункової плати проводять контроль: доходів, витрат, зобов'язань щодо оплати витрат, активів та боргів; заходів, які можуть мати фінансовий вплив; депозитів та авансів; використання коштів, виділених на самоврядування [12, с. 177].

Іншу структуру системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів має Польща. Вища контрольна палата є незалежним органом державного фінансового контролю, що проводить контрольні заходи в казначействі та регіональних рахункових палатах. Регіональні рахункові палати, що є органом зовнішнього контролю, здійснюють державний фінансовий контроль місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, та є підзвітними казначейству [41]. Внутрішній контроль місцевих бюджетів здійснюють підрозділи відомчого контролю та внутрішнього аудиту органів місцевого самоврядування.

У країнах з перехідною економікою організація державного фінансового контролю має специфічний ризик, що пов'язаний з рівнем соціально-економічного розвитку країни. Так, органом фінансового контролю, що здійснює державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в Республіці Казахстан є комітет фінансового контролю, що підвідомчий міністерству фінансів. Основним завданням комітету є проведення зовнішнього контролю за виконанням місцевих бюджетів, а також розробка методології і методики внутрішнього і зовнішнього контролю місцевих бюджетів. Комітет фінансового контролю не лише здійснює державний фінансовий контроль місцевих бюджетів, а й здійснює заходи щодо

виявлення та недопущення нецільового та неефективного використання коштів місцевих бюджетів [24].

Особливості здійснення системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в зарубіжних країнах пояснюється рівнем соціально-економічного розвитку країни, а також виконанням основних принципів державного фінансового контролю та аудиту, що закладені в Лімській декларації керівних принципів аудиту. Так, в країнах з перехідною економікою серед форм державного фінансового контролю використовується інспектування (ревізія), метою якої є виявлення фактів порушення законодавства та встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. У країнах з розвинутою економікою серед форм фінансового контролю переважає аудит виконання місцевих бюджетів, що здійснюється з метою перевірки фактичного стану справ, а також висловлення незалежної думки аудитора щодо стану системи внутрішнього контролю та надання рекомендацій щодо підвищення ефективності та результативності управління місцевими ресурсами.

Особливістю системи державного фінансового контролю у більшості європейських країн є функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на місцевому рівні. У спеціальних законах, що відповідають стандартам INTOSAI висвітлено основні аспекти здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах місцевого самоврядування.

Цікавим досвідом в системі функціонування внутрішнього контролю є приклад Грузії. Основними цілями внутрішнього аудиту на місцевому рівні є оцінка якості управління ризиками, що стоять перед органами місцевого самоврядування, оцінка адекватності та ефективності системи фінансового управління і контролю, оцінка відповідності процесу формування та використання коштів місцевих бюджетів законодавства Грузії, розробка рекомендацій з метою підвищення економності та ефективності використання коштів місцевих бюджетів, а також оцінка надійності, точності та повноти інформації, що висвітлюється у фінансових документах [2].

В Румунії основною вимогою національного законодавства є наявність в органах місцевого самоврядування спеціального підрозділу внутрішнього аудиту. Проте, допускається співробітництво декількох органів місцевого самоврядування та створення єдиної системи внутрішнього аудиту та об'єднання необхідних для цього фінансових ресурсів. Так, особливостями внутрішнього аудиту в Румунії є те, що кожен орган місцевого самоврядування повинен мати щорічний і стратегічний план внутрішнього аудиту; внутрішні аудитори підпорядковуються керівництву об'єднаної структури внутрішнього аудиту; організаційні рішення щодо функціонування внутрішнього аудиту приймаються централізовано. Великою перевагою функціонування системи внутрішнього аудиту є складання по кожному органу місцевого самоврядування аудиторського звіту на підставі яких формується консолідований аудиторський звіт функціонування системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Румунії [2].

Таким чином зарубіжний досвід організації системи державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів ґрунтується на основних положеннях Лімської декларації керівних принципів аудиту, яка полягає у незалежності контролю як державних так і місцевих фінансів, що забезпечується через фінансову самостійність контролюючого органу.

Загалом система органів державного фінансового контролю визначається політичною системою державного устрою країни. Також, незважаючи на відмінності в різних країнах, до органів, що здійснюють державний фінансовий контроль належить орган, що здійснює парламентський контроль, спеціальне відомство державного фінансового контролю, міністерство фінансів та галузеві відомства.

РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ТА ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз сучасного стану державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.

Соціально-економічний розвиток територій забезпечується шляхом підвищення ефективності бюджетної системи. Система дієвого державного фінансового контролю забезпечує виконання основних принципів на яких ґрунтується фінансовий контроль у бюджетній сфері, а також підвищує раціональність виконання місцевими бюджетами дохідної та видаткової частини.

В умовах реформування місцевого самоврядування та територіальних органів виконавчої влади в Україні доцільним є аналіз стану державного фінансового контролю, що забезпечує ефективне формування механізму реалізації бюджетної політики. Підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами органів місцевого самоврядування забезпечується шляхом дієвої системи державного фінансового контролю та аудиту, що покладений на усунення порушень бюджетного законодавства у майбутньому.

Аналізуючи динаміку кількості проведених державною аудиторською службою перевірок та аудитів місцевих бюджетів за 2015-2019 роки, прослідковується позитивна тенденція щодо збільшення кількості аудитів місцевих бюджетів, що забезпечує підвищення ефективності управління бюджетними коштами. Збільшення кількості аудитів місцевих бюджетів також сприяє ефективному та раціональному використанню ресурсів місцевих бюджетів шляхом надання рекомендацій об'єктам аудиту в аудиторських висновках щодо планування та використання коштів, що перебувають у розпорядженні місцевих бюджетів.

Так, кількість ревізій за останні 5 років зменшилась в 9 разів, що також є позитивною тенденцією щодо контролю у процесі формування та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів. Проаналізувавши кількість аудитів

місцевих бюджетів в Україні у період 2015-2019 років бачимо, що їх кількість зросла майже в 5 разів. Це свідчить про підвищення рівня управління бюджетними ресурсами на місцях, оптимізації видатків місцевих бюджетів і зміцнення їх дохідної частини. Так, кількість аудитів у 2015 році становила 18, а ревізій – 38. За результатом діяльності органу фінансового контролю кількість здійснених загальних перевірок знизилась на 17, у тому числі було проведено 17 аудитів, що на 1 менше ніж у попередньому році та 22 ревізії, що на 16 менше ніж у 2015 році. У зв'язку з реформуванням Державної фінансової інспекції та створенням Державної аудиторської служби у жовтні 2015 року відбулась зміна деяких повноважень, в тому числі стосовно державного фінансового контролю місцевих бюджетів, що вплинуло на загальний обсяг перевірок. Кількість аудитів місцевих бюджетів значно збільшилась у 2017 році: відбулось 38 аудитів, що у 2,2 рази більше ніж у попередньому періоді. У 2018 році спостерігається суттєве зниження ревізій (майже у 2 рази) та збільшення, у порівнянні з попередніми періодами, кількості аудитів, що склали у звітному періоді 73 аудитів місцевих бюджетів. Тенденція щодо збільшення кількості аудитів та одночасного зменшення кількості ревізій зберіглась й в 2019 році (86 аудитів та 4 ревізії місцевих бюджетів), що відбулось у зв'язку зі збільшенням кількості місцевих бюджетів в цілому та підвищенням ролі аудиту в Україні. Загалом, якщо аналізувати загальну кількість перевірок місцевих бюджетів в Україні, то даний показник є низьким по відношенню до кількості місцевих бюджетів загалом. Так, хоч кількість перевірок місцевих бюджетів з 2015 року по 2019 рік зросла на 34 перевірок, та чіткої тенденції щодо постійного збільшення кількості перевірок не прослідковується (рис. 2.1).

Також варто зазначити, що незважаючи на проведення органом державного фінансового контролю такої кількості перевірок, цими контрольними заходами було засвідчено наявність низки проблем та недоліків при управлінні державними ресурсами. Існують непоодинокі випадки незаконного та неефективного витрачання бюджетних коштів, а також існування суттєвих резервів для наповнення дохідної бази місцевих бюджетів.

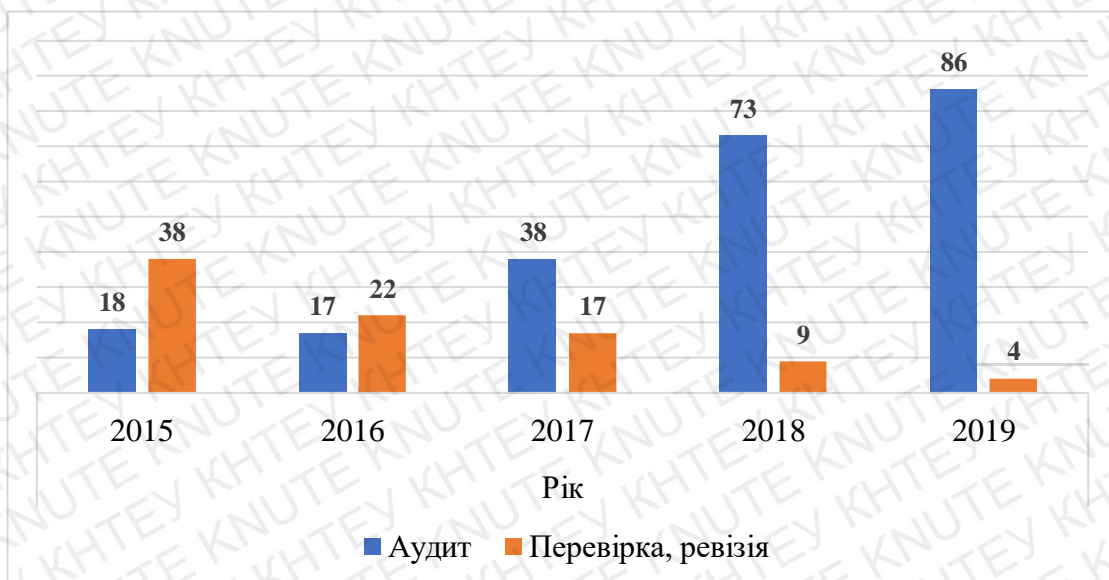


Рис. 2.1 Динаміка проведених державною аудиторською службою перевірок місцевих бюджетів за період 2015 – 2019 рр., в абсолютних величинах
Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Аналізуючи стан системи державного фінансового контролю в Україні, важливим показником є суми проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню бюджетних коштів, що показує виявлену суму порушень в результаті проведення державного фінансового контролю коштів державного та/або місцевого бюджету.

В результаті проведення перевірок органами державного контролю встановлено, що суми проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню коштів місцевих бюджетів у 2015 році склали 43,5 млн. грн., що складає 24,6 % від загальної суми проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню бюджетних коштів. У 2016 році показник суми проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню коштів місцевих бюджетів склав 30,1 млн. грн., що на 13,4 млн. грн. менше, ніж у попередньому році. Проте, частка коштів місцевих бюджетів у загальній сумі проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню бюджетних коштів склала 38,3 %, що на 14,2 % більше, ніж у попередньому році. За 2017 рік органами фінансового контролю було виявлено 32,1 млн. грн. проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню коштів місцевих бюджетів, що на 2 млн. грн. більше, ніж у

попередньому році. Хоча такий показник як частка коштів місцевих бюджетів у загальній сумі проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню бюджетних коштів становила на 2,2 % менше, ніж у 2016 році. У 2018 році у порівнянні з 2017 роком прослідковується позитивна динаміка щодо зменшення суми порушень, яка була виявлена у результаті проведення перевірок. Так, сума проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню коштів місцевих бюджетів у 2018 році становила 10,4 млн. грн., що становить 37,7 % від загальної суми проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню бюджетних коштів. Проте, у 2019 році показник суми проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню коштів місцевих бюджетів збільшився на 18,8 млн. грн. і склав 29,2 млн. грн. загалом, що є негативною тенденцією у процесі використання коштів місцевих бюджетів. У відсотковому значенні сума коштів місцевих бюджетів у загальній сумі проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню бюджетних коштів становить 35 % (подано в табл. 2.1.).

Таблиця 2.1

Суми проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню бюджетних коштів виявлені органами контролю за період 2015 – 2019 років, млн. грн.

Рік	2015	2016	2017	2018	2019
Суми проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню бюджетних коштів на суму майже:	176,9	78,5	114,1	27,6	83,4
- з них кошти Державного бюджету;	133,3	48,4	81,9	17,2	54,5
- з них кошти Місцевих бюджетів;	43,5	30,1	32,1	10,4	29,2
Частка коштів місцевих бюджетів від загальної суми (у відсотках);	24,59	38,34	28,13	37,68	35,01

Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Так, аналізуючи порушення у сфері законодавства з коштами місцевих бюджетів, бачимо, що тенденції щодо зменшення або збільшення суми порушень не прослідковується. В результаті перевірок Держаудитслужби виявлено значні суми порушень, що призводить до неефективного та нецільового використання коштів місцевих бюджетів. Відсутність тенденції щодо зменшення суми виявлених порушень, говорить про необхідність подальшого розвитку як системи державного фінансового контролю, так і бюджетної системи загалом.

Важливими показниками для аналізу сучасного стану державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування також є сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів в розрізі місцевих бюджетів, що показує суму повернутих коштів місцевих бюджетів, яку в результаті контрольних дій була віднесена органами контролю до суми виявлених порушень.

Так, за аналізований період сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів в розрізі місцевих бюджетів склала 66,3 млн. грн. загалом, що складає лише 45,6 % від загальної суми виявлених порушень з коштами місцевих бюджетів за 2015 – 2019 роки. У 2015 році сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів в розрізі місцевих бюджетів склала 21,4 млн. грн., що становить 49% від суми проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню коштів місцевих бюджетів. У 2016 році сума проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню коштів місцевих бюджетів склала 30,1 млн. грн., а сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів в розрізі місцевих бюджетів склала 14,7 млн. грн., що становить 48,8 % від загальної суми проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню коштів місцевих бюджетів. Частка суми відшкодованих порушень від загальної суми проведених операцій з порушеннями у 2017 році склала 54,1%, що є вищим показником, ніж у попередні періоди, а сума відшкодованих порушень при виділенні коштів місцевих бюджетів становила 17,7 млн. грн. Проте, у 2018 році сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів в розрізі місцевих бюджетів склала лише 3,4 млн. грн., що складає 32,7% від загальної суми

проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню коштів місцевих бюджетів. У 2019 році спостерігається також негативна тенденція щодо зменшення частки суми відшкодованих порушень від загальної суми проведених операцій з порушеннями. Так, у 2019 році сума відшкодованих порушень при виділенні коштів місцевих бюджетів склала лише 9,1 млн. грн., в той час як сума проведених операцій з порушенням законодавства по виділенню коштів місцевих бюджетів становила 29,2 млн. грн. Таким чином, частка суми відшкодованих порушень від загальної суми проведених операцій з порушеннями складає 31,1%, що на 1,6% менше ніж у попередньому році (рис. 2.2).

Отже, аналізуючи суми відшкодованих порушень при виділенні коштів місцевих бюджетів, за останні два роки спостерігається негативна тенденція щодо частки відшкодованих коштів від загальної суми порушень з коштами місцевих бюджетів. Така динаміка говорить про необхідність підвищення ролі державного фінансового контролю при виконанні місцевих бюджетів.



Рис. 2.2 Динаміка виявлених державною аудиторською службою вартості порушень при виділенні бюджетних коштів з коштами місцевих бюджетів та вартості відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів з коштами місцевих бюджетів за період 2015 – 2019 рр., у млн. грн.

Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Аналізуючи встановлені Державною аудиторською службою України факти проведення з порушенням законодавства операцій по виділенню бюджетних коштів необхідно виділити такі основні типи порушень пов'язаних з коштами місцевих бюджетів, як:

- зайве виділення (отримання) юридичним(и) особам(и) дотацій/субвенцій з бюджету внаслідок завищення відповідних розрахунків;
- виділення (отримання) бюджетних коштів одержувачам(и) внаслідок завищення потреби у бюджетних асигнуваннях, або ж взагалі при її відсутності;
- здійснення за рахунок коштів місцевих бюджетів видатків, які відповідно до Бюджетного кодексу та/або Закону про Державний бюджет віднесено до державного бюджету, без передачі відповідних повноважень;
- здійснення за рахунок коштів державного бюджету видатків, які відповідно до Бюджетного кодексу та/або закону про Державний бюджет України віднесено до видатків місцевих бюджетів;
- здійснення за рахунок коштів місцевих бюджетів видатків, які відповідно до Бюджетного кодексу та/або Закону про Державний бюджет віднесено до місцевих бюджетів іншого рівня, без передачі відповідних повноважень.

Крім того, за даними Держаудитслужби непоодинокими є випадки завищення потреби в бюджетних коштах, яку не було профінансовано. Зазвичай питома вага загального обсягу порушень щодо завищення потреби в бюджетних коштах, яку не було профінансовано стосується завищення в кошторисі потреби у бюджетних коштах.

За аналізований період найбільшу частку порушень встановлених Державною аудиторською службою України складають порушення пов'язані з виділенням бюджетних коштів внаслідок завищення потреби у бюджетних асигнуваннях, що склало 46,17 % від загальної частки порушень у період 2015 – 2019 років, а загальна частка відшкодованої вартості за даним типом порушень у цей період складає 58,17 %. Також варто зазначити, що даний тип порушень зустрічається найчастіше і має найбільшу частку відшкодування серед представлених. Загалом, частка виявлення

порушень даного типу та їх відшкодування, за аналізований період, зростає, що є позитивною тенденцією. Непоодинокими також являються порушення пов'язані з зайвим виділенням дотацій чи субвенцій з бюджету внаслідок завищення розрахунків, загальна частка таких порушень за аналізований період складає 8,07 %, а частка відшкодування за цим типом – 7,08 %. Загалом, частка порушень за даними типом, за аналізований період, має тенденцію до зменшення. Проте, частка відшкодування таких порушень також зменшилась у 2019 році, у порівнянні з 2015 роком, що є негативною тенденцією. Також, зустрічаються порушення пов'язані зі здійсненням за рахунок коштів місцевих бюджетів видатків, які віднесено до місцевих бюджетів іншого рівня, без передачі відповідних повноважень. Так, частка таких порушень за аналізований період складає 7,43% від загальної вартості порушень за 2015 - 2019 роки, а частка відшкодування за даним типом порушень складає 5,1%. Проте, варто зазначити, що порушення пов'язані зі здійсненням за рахунок коштів місцевих бюджетів видатків, які віднесено до місцевих бюджетів іншого рівня, без передачі відповідних повноважень були виявлені органами державного фінансового контролю лише у період 2015 – 2016 років (рис. 2.3).

Також за даний період органами Держаудитслужби при здійсненні контрольних заходів було виявлено порушення, які пов'язані зі здійсненням за рахунок коштів місцевих бюджетів видатків, які віднесено до державного бюджету, без передачі відповідних повноважень. Частка порушень даного типу у загальній структурі складає 4,25 %, а їх відшкодування здійснювалося на рівні 5,88 % у загальній структурі відшкодованої вартості виявлених порушень за аналізований період. Чимала частка виявлених порушень відноситься до порушень інших типів, природу яких органи державного фінансового контролю детально не пояснюють. За аналізований період частка таких порушень склала 36,41 %, а відшкодування таких порушень було забезпечено на рівні 21,45 % (рис. 2.3).



Рис. 2.3 Загальна частка виявлених та відшкодованих порушень за їх типами за період 2015 – 2019 років, у відсотках

Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Таким чином, аналізуючи сучасний стан державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування варто зазначити, що існує потреба в удосконаленні системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні. За аналізований період, незважаючи на динаміку щодо збільшення кількості проведених перевірок органами державного фінансового контролю, частка виявлених порушень залишається на високому рівні. Окрім того, порушення, які зустрічаються найчастіше, є виділення бюджетних коштів внаслідок завищення потреб у бюджетних асигнуваннях, що пов'язано з потребою в удосконаленні бюджетної системи для забезпечення раціонального і цільового розподілу та використання коштів місцевих бюджетів.

2.2. Аналіз результатів державного фінансового контролю місцевих бюджетів в розрізі регіонів.

В умовах реформи децентралізації державний фінансовий контроль місцевих бюджетів залишається однією із головних функцій держави у процесі забезпечення ефективного формування і використання коштів місцевих бюджетів. Для оцінки ефективності діяльності органів місцевого самоврядування, що забезпечують соціально-економічний розвиток територій, доцільним є аналіз системи державного фінансового контролю та аудиту в розрізі регіонів. Такий аналіз дозволить проаналізувати динаміку впливу системи державного фінансового контролю на ефективність планування та використання коштів місцевих бюджетів.

Аналізуючи суму виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів в розрізі регіонів, спостерігається загальна тенденція щодо зменшення кількості та сум порушень, що забезпечуються ефективністю діяльності системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні. Так, у 2015 році в результаті здійснення контрольних заходів Державною аудиторською службою України було зафіксовано лише дві області, в яких не було виявлено порушень при виділенні коштів місцевих бюджетів, зокрема у Закарпатській та Миколаївській областях. Крім того, незначні суми порушень, в загальній вартості виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів у 2015 році, були зафіксовані органами державного фінансового контролю у Рівненській (13,02 тис. грн.), Хмельницькій (80,05 тис. грн.) та Волинській (121,83 тис. грн.) областях. Проте, вагому частку виявлених порушень займають порушення, що були виявлені у п'яти областях України. У Сумській області за 2015 рік було виявлено порушення на суму 6850,87 тис. грн. Також значна сума виявлених порушень при виявленні бюджетних коштів була зафіксована у Херсонській, Полтавській, Вінницькій та Чернігівській областях – 6302,33 тис. грн., 5195,08 тис. грн., 4603,18 тис. грн. та 4442,66 тис. грн. відповідно. Частка виявлених порушень в даних регіонах складає майже 63 % від загальної кількості виявлених порушень при виділенні коштів місцевих бюджетів за 2015 рік (див. Дод. Б)..

Аналізуючи дані за 2016 рік щодо суми виявлених порушень в розрізі областей, спостерігається позитивна динаміка щодо зменшення сум порушень у Сумській та Херсонській області. Так, за 2016 рік у Херсонській області було

виявлено порушень на суму 30 тис. грн, що на 6820,87 тис. грн. менше ніж у попередньому році. У Сумській області за результатами державного фінансового контролю органами Держаудитслужби не було виявлено порушень при виділенні бюджетних коштів. Окрім того, у Кіровоградській та Запорізькій областях також не було зафіксовано фактів порушення за результатами здійснення контролю місцевих бюджетів. У 2016 році у Львівській області було виявлено порушення на суму 6204,37 тис. грн., що на 4539,67 тис. грн. більше, ніж у попередньому році, і є найбільшою сумою порушень серед усіх областей України. Також значні суми порушень за 2016 рік були виявлені у Луганській, Черкаській, Вінницькій та Тернопільській областях.

У 2017 році кількість бюджетів, у яких в результаті державного фінансового контролю не було виявлено порушень при виділенні бюджетних коштів, зростає, що свідчить про позитивну тенденцію розвитку щодо ефективності планування та використанні фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування. Так, органами державного фінансового контролю не було виявлено порушень у Дніпропетровській, Донецькій, Рівненській та Сумських областях. Значні суми порушень були виявлені у Херсонській (7813,7 тис. грн.) та Запорізькій (3088,66 тис. грн.) областях, однак у попередньому році порушення у даних регіонах не були зафіксовані. Крім того Держаудитслужбою були виявлені значні суми порушень у Вінницькій, Харківській та Черкаській областях (див. Дод. Б)..

Тенденція щодо збільшення відсутності виявлених порушень у регіонах зберіглась і у 2018 році. Так, одразу у дев'яти областях України не було виявлено порушень при виділенні бюджетних коштів місцевих бюджетів. Проте, значні суми порушень були зафіксовані у Запорізькій, Херсонській, Київській областях та м. Київ. Варто зазначити, що найбільшу суму виявлених порушень було зафіксовано у Вінницькій області. Так, сума порушень у даній області склала 6024,68 тис. грн., що складає 58 % у загальній сумі виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів у регіонах (див. Дод. Б)..

Позитивною динамікою у 2019 році є збільшення кількості областей, у яких не було виявлено порушень при виділенні бюджетних коштів. Проте, незважаючи

на велику кількість областей, де органами державного фінансового контролю не було зафіксовано порушень, є області де виявлено порушення на значні суми. Так, найбільшу суму порушень при виявленні бюджетних коштів за аналізований період було виявлено у Запорізькій області – 16194,31 тис. грн., що становить 55,5 % від загальної суми виявлених порушень. Окрім того значні суми порушень були зафіксовані у Чернігівській, Хмельницькій, Вінницькій та Харківській областях (див. Дод. Б).

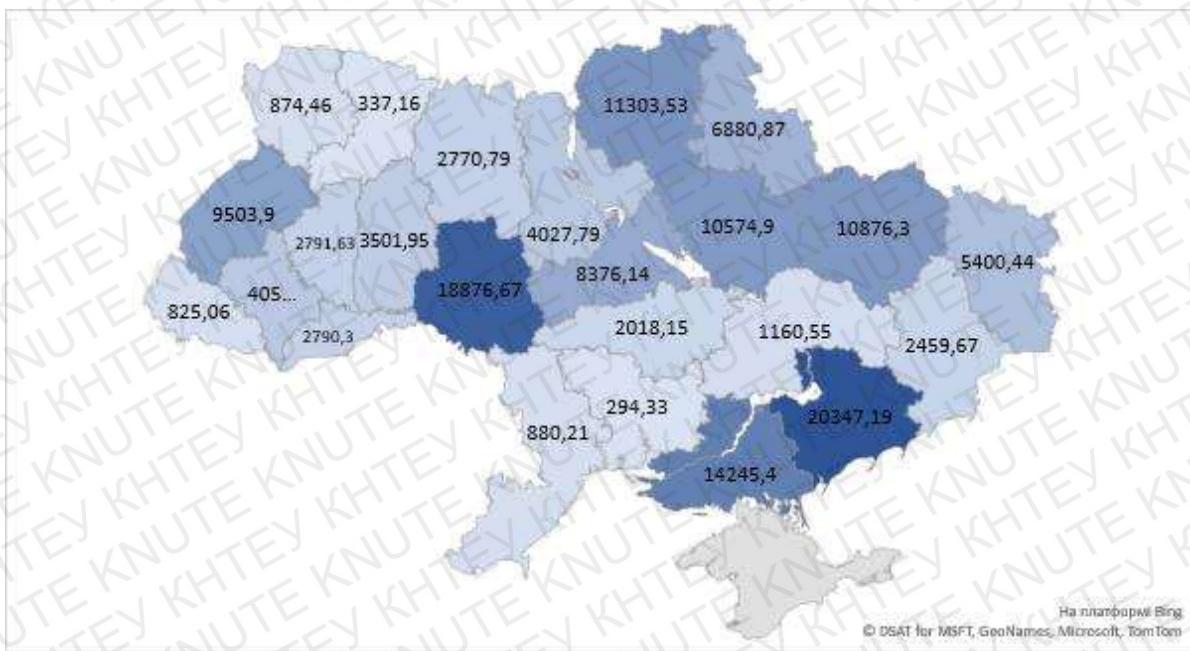


Рис 2.4 Загальна сума виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів за період 2015 – 2019 років у розрізі областей України, у тис. грн. Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Загалом, аналізуючи суму виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів по регіонам можемо визначити регіони у яких за представлений період було зафіксовано найбільшу і найменшу суму порушень. Так, за 2015 – 2019 роки найбільше порушень було зафіксовано у Запорізькій, Вінницькій та Херсонській областях – 20347,19 тис. грн., 18876,67 тис. грн. та 14245,40 тис. грн. за п'ять років відповідно. На відміну від Миколаївської (294,33 тис. грн.), Рівненської (337,16 тис. грн.) та Волинської (874,46 тис. грн.) областей, де за аналізований період було зафіксовано найменші суми порушень. Проте, варто зазначити, що для того щоб

надати об'єктивну оцінку діяльності органів державного фінансового контролю даних показників недостатньо (рис. 2.4).

Важливим показником також є сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів у розрізі місцевих бюджетів, а також частка відшкодованих коштів від суми виявлених порушень.

Так, заходами органів державного фінансового контролю у 2015 році було забезпечено 100 % відшкодування виявлених порушень одразу у п'яти областях України, таких як: Дніпропетровська, Запорізька, Рівненська, Тернопільська та Хмельницька області. Близько 90 % відшкодування також було забезпечено у Донецькій, Одеській, Полтавській та Харківській областях. На рівні 9 % відшкодування від загальної суми порушень і менше було забезпечено у Житомирській, Кіровоградській, Луганській, Сумській, Чернівецькій та Київській області і м. Київ. Так, сума відшкодування у Житомирській області склала 148,85 тис. грн., у Луганській області – 18 тис. грн., у Сумській області – 222,25 тис. грн., Чернівецькій – 14,72 тис. грн., а у Київській області та м. Київ відшкодовано 83,9 тис. грн. (див. Дод. В). В цілому за 2015 рік було забезпечено відшкодування порушень при виділенні бюджетних коштів місцевих бюджетів на рівні 49,18 %.

Подібна тенденція щодо відшкодування коштів при виділенні бюджетних коштів зберігається і у 2016 році. Окремо варто відзначити, що значно підвищилась частка відшкодованих коштів у Житомирській (100 %) та Київській області і м. Київ (91,8 %, що складає 962,36 тис. грн.), проте у деяких областях України (Донецька – 0 % та Хмельницька – 1,96 %, що складає 1,16 тис. грн.) даний показник значно зменшився. Загальна частка відшкодування зменшилась на 0,5 % у порівнянні з попереднім роком та склала 48,66 %. У 2018 році цей показник значно зменшився (32,6 %), що частково пояснюється тим, що у зазначений період значно збільшилась кількість регіонів (9 областей) у яких не було виявлено порушень при виділенні бюджетних коштів місцевих бюджетів (див. Дод. В, Дод. Г).

Загальна частка відшкодованих коштів у 2019 році становила 31,3 %, що на 1,3 % менше, ніж у попередньому, що корелюється подальшим збільшенням

кількості регіонів в яких органами державного фінансового контролю не було виявлено порушень у виділенні бюджетних коштів. Водночас прослідковується значна різниця частки відшкодованих коштів у різних регіонах. Так, наприклад, у 2019 році з тринадцяти областей, у яких було виявлено порушення при виділенні бюджетних коштів, у семи областях України було забезпечено близько 100 % відшкодування, а у п'яти – близько 20 % або менше (див. Дод. Г).

Загалом за аналізований період найбільша частка відшкодування порушень при виділенні бюджетних коштів була забезпечена у Харківській (93,87 %), Одеській (91,83 %) та Тернопільській (75,34 %) областях. Найменше ж за 2015 – 2019 роки було відшкодовано порушень у Миколаївській (0 %), Сумській (0,65 %) та Закарпатській (10,77 %) області (див. Дод. Г).

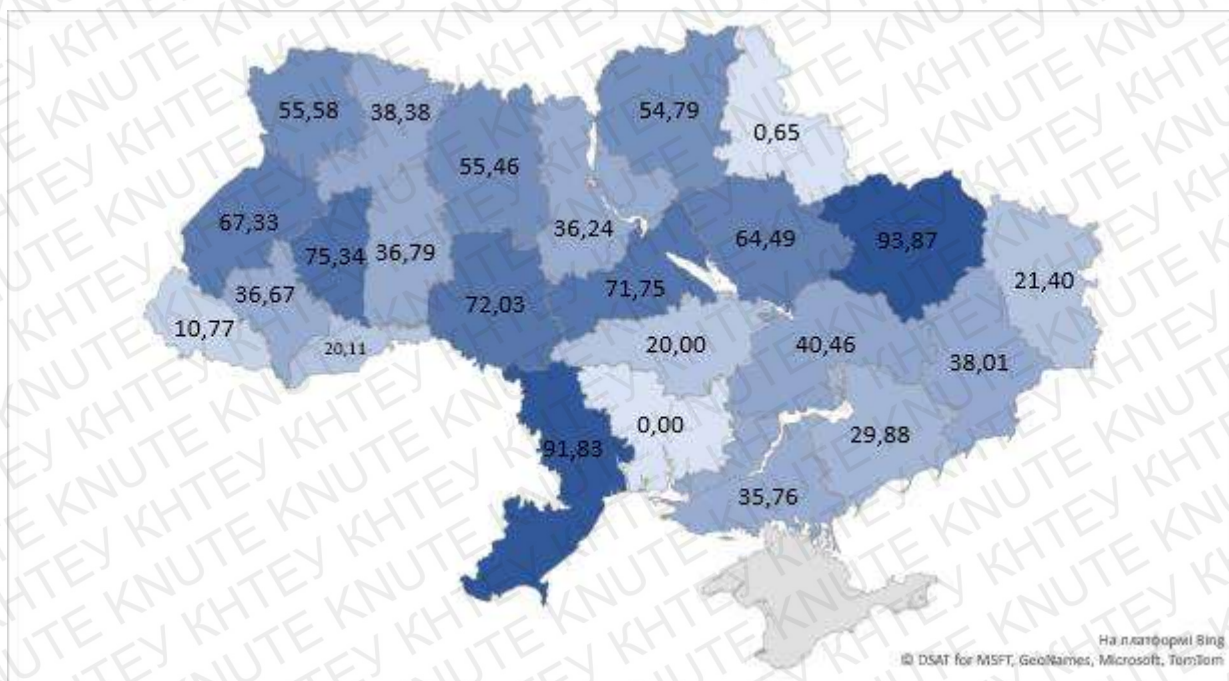


Рис. 2.5 Середня частка відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів за період 2015 – 2019 років у розрізі областей України, у відсотках
Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Для того, щоб надати об'єктивну оцінку результату діяльності органів державного фінансового контролю необхідно більш детально дослідити та проаналізувати представлені показники, зокрема загальну частку відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів за аналізований період. Так, загальна

середня частка відшкодування за період 2015 – 2019 років складає 45,61 % від загальної суми виявлених порушень, а середня частка відшкодування за рік – 43,37 %. Проте, спостерігається негативна тенденція щодо зменшення даного показника у майбутніх періодах. Використовуючи дані отримані методом регресивного аналізу можемо припустити, що у наступні три роки дана тенденція зберігатиметься. Зменшення частки відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів до 25,15 % у 2020 році, 18,06 % у 2021 році та 12,8 % у 2022 році може призвести до зменшення середньої річної частки відшкодування до 34,11 %. Таким чином можемо скласти прогноз, що за умови збереження такої тенденції частка відшкодованих порушень при виділенні коштів місцевих бюджетів у наступні три роки зменшиться майже на 21 % (рис. 2.6).

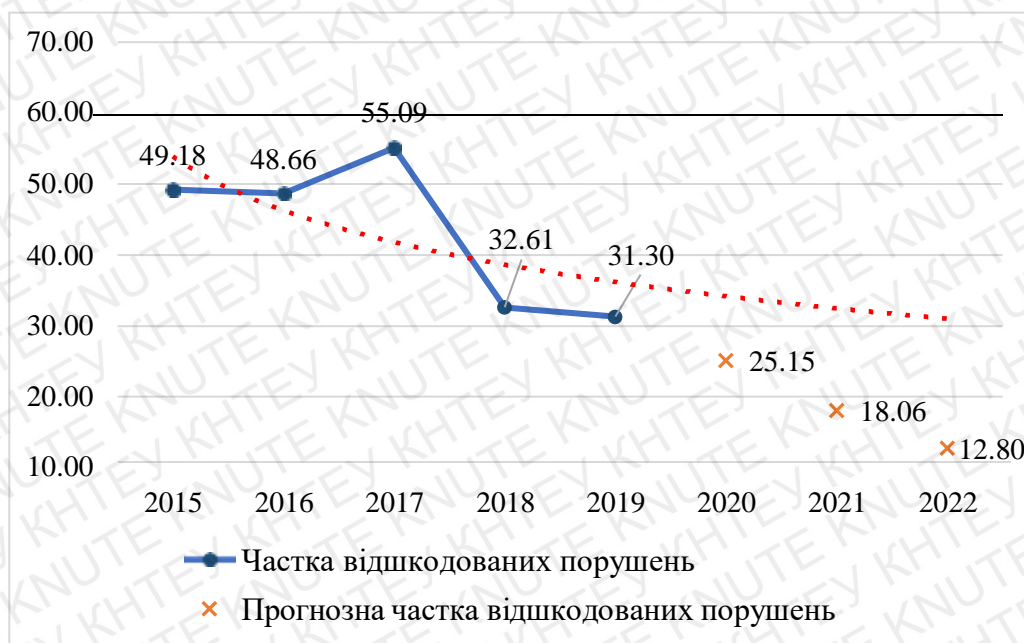


Рис. 2.6 Динаміка та тенденція частки відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів за період 2015 – 2022 років, у відсотках
Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Підсумовуючи аналіз результатів державного фінансового контролю місцевих бюджетів по областях України можемо зазначити, що спостерігаються наявні тенденції як щодо зменшення вартості виявлених органами державного фінансового контролю порушень при виділенні бюджетних коштів, так і щодо зменшення суми відшкодування таких порушень. Такі спостереження можуть

свідчити про поліпшення діяльності органів державного фінансового контролю, зокрема Державної аудиторської служби України, щодо попередження та запобігання порушень при виділенні коштів місцевих бюджетів. Крім того, варто зазначити, що така тенденція щодо зменшення кількості виявлених порушень могла статись завдяки аудиторським місцевим бюджетів проведених Держаудитслужбою, кількість яких значно збільшилось впродовж останніх років.

Загалом, спираючись на зазначені дані, можемо зробити висновок, що аудит місцевих бюджетів є дієвою та ефективною формою фінансового контролю місцевих бюджетів, що значно підвищує його якість та запобігає підвищенню кількості порушень у місцевих бюджетах.

РОЗДІЛ III. НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ТА ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

3.1. Шляхи удосконалення аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування як складової державного фінансового контролю.

Удосконалення фінансового контролю формування й використання коштів місцевих бюджетів є актуальним питанням, що у подальшому сприятиме підвищенню рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, якісному виконанню покладених на них завдань і функцій. Важливим інструментом для забезпечення раціонального та цільового використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів є аудит місцевих бюджетів як складова державного фінансового контролю. На сучасному етапі розвитку система державного фінансового контролю в Україні не в повній мірі забезпечує належний рівень функціонування фінансово-бюджетної дисципліни. Тому, вдосконалення та реформування державного фінансового контролю в Україні, особливо в частині аудиту місцевих бюджетів є актуальним питанням, що забезпечить у майбутньому ефективне планування та використання обмежених фінансових ресурсів місцевих бюджетів.

На сьогодні існує потреба удосконалення державного фінансового контролю, оскільки його основна функція – попереджувально-профілактична, забезпечується на достатньо низькому рівні, а органи контролю виступають в більшій мірі лише як реєстратори порушень. Форми наступного контролю: ревізія та перевірка, не підкріплені аудитом ефективності місцевих бюджетів, що призводить до втрати їх актуальності та дієвості в сучасних умовах. Ревізії та перевірки місцевих бюджетів не показують в повній мірі реальний стан фінансової дисципліни, тому що за своєю сутністю дані форми контролю спираються дослідження фінансово-господарських операцій і порушень, які були зафіксовані в діяльності контрольованого суб'єкта у минулих періодах. Тому, на нашу думку, більш пріоритетною формою державного

фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в сучасних умовах є аудит.

Для більш ефективної реалізації фінансово-бюджетної політики держави, а також забезпеченні її фінансової стабільності необхідним є удосконалення державного фінансового контролю в частині державного фінансового аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, який являє собою систему здійснення контрольних заходів з метою забезпечення оптимального управління бюджетними ресурсами та державним майном на основі принципів законності, ефективності, економічності, результативності та прозорості [40, с. 37].

Так, основними проблемами в системі державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні є:

- 1) Відсутність єдиних концептуальних засад організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів, особливо в частині державного фінансового аудиту місцевих бюджетів;
- 2) Відсутність ризикоорієнтованого підходу до вибору об'єктів перевірки, що забезпечить створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання коштів місцевих бюджетів;
- 3) Відсутність єдиної форми та порядку звітності у сфері державного фінансового контролю та аудиту для місцевих органів виконавчої влади;
- 4) Неefективність системи внутрішнього фінансового контролю та аудиту на місцевому рівні;
- 5) Відсутність чіткого розмежування повноважень органів державного фінансового контролю, що здійснюють внутрішній та зовнішній контроль та аудит.

На сучасному етапі розвитку системи державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів необхідним є удосконалення нормативно-правової бази з питань фінансового аудиту та механізму його здійснення на місцевому рівні, що відповідає міжнародним стандартам державного фінансового аудиту. Стандартизація форм та методів організації державного фінансового контролю на місцевому рівні забезпечить розвиток інституційного середовища, що підвищить

якість управління бюджетним процесом та створить умови для забезпечення ефективного планування та виконання місцевих бюджетів.

Окрім того, створення єдиної методології проведення державного фінансового контролю, а також специфічних процесуальних норм забезпечить зменшення кількості фінансових порушень в Україні. Поряд із тим впровадження специфічних процедурних стандартів здійснення державного фінансового контролю призведе до систематизації підходів контролюючих органів до трактування аналогічних правопорушень і визначення відповідальності за них. За результатами діагностики функціонування сучасної системи державного фінансового контролю в Україні виявлено, що сьогодні державний фінансовий контроль переважно здійснюється контролюючими органами у вигляді перевірок та ревізій, а попереджувально-профілактичної функції він практично не виконує. Тому існує необхідність забезпечення комплексності контролю, тобто відповідності попереднього, поточного та подальшого контролю забезпечить удосконалення системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів [14, с. 184].

Впровадження ризикоорієнтованого підходу, що забезпечить удосконалення системи державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, повинен базуватися на визначенні та оцінці фінансових, нормативно-правових та організаційних ризиків (подано у табл. 3.1.).

Також для ефективності проведення аудиторських процедур необхідним є врахування таких відомостей: інформація про типові/системні порушення та недоліки, встановлені за результатами попередніх аудитів; повідомлення структурних підрозділів, установ та організацій про проблемні питання та ризики у діяльності органів місцевого самоврядування; інформація зі ЗМІ, інтернету, скарг, звернень державних органів, народних депутатів, правоохоронних органів, зовнішніх контролюючих органів; інформація щодо звітності (зокрема, із фінансової та бюджетної звітності, звітів про виконання паспорту бюджетної програми, звітів про виконання фінансових планів державних підприємств).

Класифікація основних ризиків

Група ризику	Вид ймовірного ризику			
Операційні	Невиконання органами місцевого самоврядування своїх функцій	Відсутність/недостатність контролю за виконанням місцевих бюджетів	Втрата матеріально-технічного обладнання в результаті дій органів місцевої влади	
Фінансові	Відсутність грошових коштів на здійснення операцій	Наявність фактів нецільового та неефективного використання державних ресурсів	Зменшення фінансування	Наявність фактів корупції та шахрайства, штрафів, пені, втрата коштів чи активів
Нормативно-правові	Недотримання вимог законодавства, судові позови, порушення контрактів	Відсутність, суперечність або нечітка регламентація положень законодавства	Неналежна претензійна позовна діяльність	Зупинення важливої діяльності

Джерело: складено автором на основі [50].

Так, впровадження такого підходу забезпечить ефективне планування роботи органів державного фінансового контролю та сприятиме створенню дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання коштів місцевих бюджетів.

Для удосконалення системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в частині аудиту, необхідним є впровадження єдиної форми та порядку звітності у сфері державного фінансового контролю та аудиту для місцевих органів виконавчої влади, що забезпечить повне та достовірне висвітлення інформації щодо здійснення органами державного фінансового контролю перевірок та

створить передумови для функціонування системи громадського контролю за виконанням місцевих бюджетів.

Розвиток системи внутрішнього контролю у діяльності місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування забезпечить дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до поставленої мети, а також підвищить рівень прозорості управління коштами місцевих бюджетів. Внутрішній аудит є інструментом попередження будь-яких негативних наслідків порушень та недоліків при формування та використанні фінансових ресурсів місцевих бюджетів. Внутрішній аудит є системою раннього попередження можливих помилок і порушень за всіма напрямками і етапами діяльності органів місцевого самоврядування, що визначає події, які можуть спричинити ризики у досягненні цілей діяльності місцевих бюджетів, здійснює їх оцінку та надає рекомендації щодо уникнення ризиків; забезпечує оцінку ефективності діяльності органів місцевого самоврядування [32].

Окрім того, розбудова дієвої системи внутрішнього аудиту повинна базуватися на стандартах INTOSAI, що визначає систему внутрішнього аудиту як елемент належного державного управління. Так, вимогами INTOSAI до внутрішнього аудиту є:

1. Функція внутрішнього аудиту в публічному секторі повинна бути закріплена в законодавству або регуляторному акті;
2. Службі внутрішнього аудиту підзвітні вищому керівництву;
3. Результати внутрішнього аудиту повинні повідомлятися як вищому керівництву, так і особам, яким доручено управляти відповідною сферою діяльності;
4. Служба внутрішнього аудиту повинна бути відсторонена від політичного тиску при проведенні внутрішнього аудиту та звітуванні про його результати;
5. У результатах аудиту повинні бути представлені лише об'єктивні висновки;

6. Заборона персоналу, що виконує функцію внутрішнього аудиту, перевіряти діяльність, за яку вони раніше несли відповідальність з метою виключення конфлікту інтересів [49].

Так, удосконалення системи внутрішнього аудиту, що відповідатиме міжнародним стандартам забезпечить надання своєчасної і реальної оцінки стану справ у найбільш ризикових сферах діяльності розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів; оцінку ступеня дотримання елементів стратегії розвитку місцевих бюджетів, а також формування незалежної думки внутрішнього аудитора про ефективність поточної діяльності розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів.

Також в процесі удосконалення системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів необхідно чітко розмежування повноважень органів державного фінансового контролю, що здійснюють внутрішній та зовнішній контроль та аудит. У процесі дослідження методології здійснення аудиту місцевих бюджетів було виявлено в деякій мірі дублювання повноважень Рахункової Палати та ДАСУ щодо державного фінансового аудиту місцевих бюджетів в частині коштів державного бюджету.

Окрім того, у статті 18 Лімської декларації (Декларація керівних принципів контролю) зазначено, що усі операції, пов'язані з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у Державному бюджеті, чи ні, повинні бути об'єктом контролю вищого органу контролю державних фінансів, яким в Україні є Рахункова Палата. Проте, невідповідність національного законодавства до міжнародних норм та стандартів фінансового контролю та аудиту, зокрема стаття 98 Конституції України, що розповсюджує повноваження Рахункової палати України лише на контроль за використанням коштів Державного бюджету України, зменшує ефективність контролю за використанням коштів місцевих бюджетів.

Одним зі шляхів удосконалення аудиту місцевих бюджетів може бути посилення взаємодії Державної аудиторської служби України з правоохоронними та судовими органами, що забезпечить розв'язання таких проблем як: зволікання судів з розглядом справ стосовно порушень у сфері використання бюджетних

коштів; безпідставне звільнення від відповідальності таких правопорушників; несвоєчасне інформування органів ДАСУ про передачу до органів виконавчої служби постанов про притягнення правопорушників до адміністративної відповідальності. Більше того, суми штрафів, які призначають згідно із законодавством, значно менші, ніж обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання відповідальних посадових осіб.

Основою побудови ефективної системи державного фінансового контролю в Україні, яка забезпечить стабільність фінансово-бюджетної дисципліни в регіонах є вдосконалення та підвищення ефективності наявної системи внутрішнього та зовнішнього контролю в органах місцевої влади на всіх рівнях, тобто зовнішньої та внутрішньої системи муніципального фінансового контролю. Оновлена модель системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні, на нашу думку, повинна відповідати вимогам ЄС, така модель системи державного фінансового контролю на місцевому рівні (муніципального фінансового контролю) в Україні повинна включати:

- зовнішній незалежний фінансовий контроль, у частині загального незалежного контролю за надходженнями до бюджетів усіх рівнів та витрачанням бюджетних коштів, у тому числі й місцевих бюджетів та трансфертів. Він повинен здійснюватися Рахунковою палатою, а також її регіональними представництвами;
- внутрішній фінансовий контроль, у частині контролю за своєчасним та в повному обсязі надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів) усіх рівнів. Він повинен здійснюватися Міністерством фінансів, а також іншими уповноваженими органами влади;
- внутрішній фінансовий контроль, у частині контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів з місцевих бюджетів, внутрішні служби контролю та аудиту у складі місцевих органів влади (муніципальні органи контролю) і аудитори у бюджетних установах; у частині контролю за використанням трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам. Він

повинен здійснюватися уповноваженими представниками (державними аудиторами) Міністра фінансів.

В Україні для стабілізації фінансово-бюджетної дисципліни на місцевому рівні необхідно здійснити низку системних заходів:

- створити внутрішній державний аудит в органах місцевої виконавчої влади, при цьому, розмежувати функції інспектування (ревізії) та аудиту;
- вжити відповідних заходів щодо впровадження системи муніципального фінансового контролю та аудиту на регіональному та місцевому рівні;
- запровадити оцінювання ризиків при проведенні державних аудитів і фінансового управління та прозорий механізм планування проведення контрольних заходів;
- посилити відповідальність керівників на всіх рівнях управління та чітко встановити її межі в законодавстві;
- створити умови на місцевому рівні з підготовки та перепідготовки кадрів відповідно до нових кваліфікаційних вимог та методик;
- створити єдину інформаційну базу у сфері державного фінансового контролю з можливістю використання її на місцевому рівні [5, с. 109].

3.2. Перспективи розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування як інструмент підвищення результативності бюджетної системи.

Державний фінансовий контроль є головним інструментом підвищення ефективності управління державою та її фінансовими ресурсами. В умовах обмеженості фінансових ресурсів місцевих бюджетів удосконалення організації контролю та підвищення його дієвості і результативності набуває все більшої актуальності.

Пріоритетним напрямком розвитку системи державного фінансового контролю в Україні є посилення фінансового контролю з боку держави за раціональним та ефективним використанням фінансових та матеріальних ресурсів бюджетними установами набуває першочергового значення, оскільки кількість порушень у

державному секторі залишається настільки значною, що потребує безперервного контролю за ефективністю управління бюджетними коштами.

Необхідність удосконалення системи державного фінансового аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування підтверджують непоодинокі факти наявності порушень стосовно законного і ефективного використання бюджетних коштів та невиконання посадовими особами підконтрольних об'єктів пропозицій щодо їх усунення. Окрім того, перспективою розвитку системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів є збільшення кількості проведення контрольних заходів органами ДАСУ, що забезпечить підвищення ефективності здійснення аудитів місцевих бюджетів.

Таблиця 3.2

Порівняльна таблиця кількості місцевих бюджетів та проведених перевірок місцевих бюджетів за період 2017 – 2019 років, у абсолютних величинах

Рік	2017	2018	2019
Кількість місцевих бюджетів	10101	9016	8544
Кількість перевірок, з них:	55	82	90
- кількість аудитів;	38	73	86
- кількість перевірок та ревізій;	17	9	4
Питома вага місцевих бюджетів охоплених контролем від їх загальної кількості	0,54 %	0,91 %	1,05 %

Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22].

Потреба у збільшенні кількості аудитів пояснюється їх низькою часткою у порівнянні з кількістю місцевих бюджетів. Так, аналіз кількості місцевих бюджетів та кількості проведених перевірок показує, що незважаючи на посилення ролі державного фінансового контролю на місцевому рівні, питома вага місцевих бюджетів охоплених контролем від загальної кількості місцевих бюджетів залишається на рівні одного відсотка. За період 2017 – 2019 років кількість місцевих бюджетів зменшується, а кількість перевірок, особливо в частині аудиту, збільшується, що є позитивною тенденцією. Проте, незважаючи на збільшення

кількості перевірок за останні три роки майже у два рази, частка місцевих бюджетів охоплених контролем у 2017 році складала 0,54 %, у 2018 році – 0,91 %, а у 2019 році – 1,05 % (подано у табл. 3.2).

Збільшення кількості проведення державного фінансового контролю місцевих бюджетів забезпечить:

- охоплення більшої частки місцевих бюджетів, що зменшує ризик неефективного та нецільового використання коштів місцевих бюджетів;
- оцінку рівня виконання місцевого бюджету через аналіз співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;
- здійснення ефективного контролю за використанням коштів місцевих бюджетів;
- визначення проблем, які негативно впливають на процес виконання запланованих завдань;
- посилення відповідальності керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

Одним з перспективних напрямків розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування є впровадження дієвого аудиту ефективності місцевих бюджетів. Передова зарубіжна практика засвідчує, що головним системо-формуєчим чинником в рамках інституту публічного аудиту виступає саме аудит ефективності.

Згідно ISSAI 3100 аудит ефективності – незалежна, об'єктивна та надійна перевірка урядових дій, операцій, програм та організацій з точки зору відповідності трьом принципам – економічності, результативності та ефективності, спрямованих на досягнення кращих результатів. З урахуванням цього, основною метою аудиту ефективності є конструктивне сприяння економічному, продуктивному та результативному управлінню, що, у свою чергу, дозволяє виокремити три його функціональні складові:

- аудит економічності (audit of the economy of administrative activities): згідно принципів, досвіду й поширеної практики управлінської діяльності;

– аудит продуктивності (audit of the efficiency): щодо використання людських, фінансових та ін. ресурсів, у т.ч. й інформаційних систем, виконавчих дій, систем моніторингу та ін.;

– аудит результативності (audit of the effectiveness of performance): у контексті досягнення цілей об'єкту перевірок та встановлення фактичного впливу відповідної діяльності в порівнянні із заходами, що передбачалися [49].

Основними завданнями аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів є:

– оцінка ефективності використання коштів місцевих бюджетів, земельних ресурсів, комунального майна, інших активів, функціонування системи внутрішнього контролю;

– оцінка діяльності місцевих органів виконавчої влади, самоврядування, головних розпорядників, розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів на всіх стадіях бюджетного процесу;

– надання оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету;

– установлення причин, що негативно впливають на стан формування та виконання місцевих бюджетів, використання активів територіальних громад, забезпечення належного рівня державних соціальних стандартів та державних соціальних гарантій громадянам;

– визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, у тому числі можливості збільшення доходів бюджету.

Аудит ефективності виконання місцевого бюджету забезпечить якісну оцінку управлінських рішень та ефективність розподілу та використання коштів місцевих бюджетів, що сприятиме зміцненню бюджетної системи та соціально-економічному розвитку територій. Формування інституційних засад аудиту ефективності як перспективної форми публічного аудиту носить лише концептуальний характер, що пояснюється необхідністю практичної участі платників податків у прямому чи непрямому управлінні публічними фінансами, майном, інтелектуальними та іншими ресурсами органів місцевого самоврядування.

Для покращення бюджетної системи, особливо в частині планування та виконання видаткової частини місцевих бюджетів, необхідно вдосконалити механізм державного фінансового контролю. Однак, незважаючи на посилення окремих елементів фінансового контролю, інститут фінансового контролю не в повній мірі запобігає нераціональному використанню бюджетних коштів, тому подальший розвиток системи державного фінансового контролю сприятиме оптимізації бюджетного процесу та поступовому розвитку соціально-економічних відносин.

Також необхідною умовою підвищення ефективності державного фінансового контролю є скоординована й упорядкована діяльність органів, які наділені контрольними функціями. Адже ефективність фінансового контролю за цільовим використанням бюджетних коштів, станом збереження державного і комунального майна залежить від комплексності його здійснення, своєчасності й повноти реалізації заходів для відшкодування завданих державі збитків, усунення причин, що призвели до фінансових втрат. Тому для подальшого розвитку системи державного фінансового контролю системи місцевих бюджетів необхідним є усунення проблем щодо дублювання функцій органів державного фінансового контролю.

Окрім того, з метою встановлення дієвого контролю за всіма напрямками витрачання бюджетних коштів пріоритетним напрямком розвитку є забезпечення систематичного обміну інформацією між усіма фінансовими і контролюючими органами. Створивши єдину інформаційну базу цю проблему можна вирішити шляхом комп'ютеризації системи фінансового контролю з доступом до локальних і глобальних мереж передачі інформації, що сприятиме якісному, повному та швидкому обміну інформації між органами державного фінансового контролю та іншими органами державної та місцевої влади.

Для підвищення результативності бюджетної системи важливим напрямком розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів є удосконалення контролюючих заходів та аналітичної роботи шляхом запровадження автоматизованої системи превентивних заходів контролю, які базуватимуться на

системі автоматичних індикаторів ризиків, що забезпечить автоматичну перевірку фінансової документації місцевих бюджетів у відповідності до бюджетного законодавства.

Основними напрямками розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування як інструменту підвищення результативності бюджетної системи є: формування цілісної системи контролю, що забезпечить визначення всіх складових системи контролю та налагодження ефективного функціонування внутрішнього фінансового контролю в органах місцевого самоврядування що забезпечить покращення їх взаємодії із суб'єктами державного фінансового контролю; розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю, що забезпечить перехід від контролю, який здійснюється після завершення фінансово-господарських операцій, до контролю, що передуює прийняттю управлінських рішень або здійснюється на стадії його виконання, запровадження нових форм контролю та визначення чітких процедур контролю, які забезпечать його безперервність та ефективність на всіх стадіях бюджетного процесу, і запровадження механізму дієвого впливу суб'єктів контролю на хід відшкодування незаконного і нецільового витрачання бюджетних коштів; удосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що сприятиме впровадженню в практичну діяльність суб'єктів державного фінансового контролю передового вітчизняного та зарубіжного досвіду у сфері фінансового контролю місцевих бюджетів, розробці та реалізації сучасних інформаційно-технічних проектів, організації на їх базі оперативного обміну інформацією між суб'єктами державного фінансового контролю, задоволення потреб суб'єктів державного фінансового контролю щодо підготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

Оцінка системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні показала, що серед основних напрямів розвитку державного фінансового аудиту місцевих бюджетів є підвищення інституційної спроможності ДАСУ з метою забезпечення виявлення порушень законодавства, які впливають на фінансову безпеку органів місцевого самоврядування. Так, серед основних завдань для

підвищення інституційної спроможності ДАСУ є формування та реалізація стратегії розвитку державного фінансового аудиту місцевих бюджетів на середньострокову перспективу, а також складання планів проведення перевірок органами державного фінансового контролю на поточний та два наступних бюджетних періоди. Окрім того, важливим є діджиталізація процесів у діяльності ДАСУ та посилення державного фінансового контролю місцевих бюджетів, де за результатами попередніх аудитів та ревізій було виявлено найбільші суми порушень. Прикладами впровадження діджиталізації можуть бути: впровадження сучасних ІТ-рішень в діяльність органів державного фінансового контролю для створення умов ефективного виконання ними завдань та функцій та ідентифікації, аналізу та оцінки ризиків діяльності публічних органів, зокрема високоризикових операцій публічних органів; удосконалення методологічного забезпечення планового відбору, зокрема за індикаторами ризиків, підконтрольних установ яких буде проведено державний фінансовий аудит/ інспектування; регламентація обміну інформацією з контролюючими органами, автоматизований доступ до відповідних баз даних щодо результатів заходів контролю; автоматизація процесів у діяльності ДАСУ з метою створення умов для ефективного виконання завдань та функцій фахівцями ДАСУ.

Також розвиток електронної взаємодії контролюючих органів та створення діалогового майданчика щодо обміну інформаційними ресурсами забезпечить підвищення рівня транспарентності та прозорості у діяльності ДАСУ. Подальша розбудова органами ДАСУ партнерських відносин з публічними органами, що здійснюють контроль за управлінням державними фінансами сприятиме підвищенню ефективності державного фінансового контролю.

Розвиток ефективного та продуктивного міжнародного співробітництва та залучення технічної допомоги для розвитку ефективної системи державного фінансового контролю сприятиме обміну професійного досвіду між фахівцями різних країн у цій сфері, зокрема: розбудова механізму взаємодії з інституціями ЄС, міжнародними організаціями та урядовими установами окремих держав для розвитку функції інспектування та державного фінансового аудиту різних видів,

вивчення та використання кращих європейських практик і законодавства, та залучення міжнародної технічної допомоги та/або бюджетної підтримки ЄС для підтримки реформ у сфері державного фінансового контролю; налагодження ефективної і результативної співпраці з інституціями ЄС, міжнародними організаціями та урядовими установами європейських держав щодо проведення тренінгів, семінарів з вивчення кращих європейських практик та законодавства.

Таким чином державний фінансовий контроль місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування має потенціал, який може бути використаний як інструмент підвищення результативності бюджетної системи як на державному, так і на місцевому рівні.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі обґрунтовано теоретичні, методичні та практичні рекомендації щодо удосконалення діючої системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів з метою підвищення ефективності формування та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів. За результатами проведеного дослідження сформульовано такі висновки і пропозиції теоретичного і практичного характеру:

1. Узагальнено теоретико-методологічні положення щодо організації функціонування системи державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування. При формуванні єдиної системи ДФК основним є сукупність органів державного фінансового контролю, а також їх взаємодія з іншими органами державної влади; перелік інструментарію (форм, методів та засобів контролю), що використовуються суб'єктами контролю; права, обов'язки, відповідальність суб'єктів контролю і підконтрольних об'єктів. Також створення єдиної методології проведення державного фінансового контролю, а також специфічних процесуальних норм забезпечить зменшення кількості фінансових порушень в Україні.

2. Обґрунтовано необхідність методологічного розмежування функцій органів державного фінансового контролю, в частині здійснення контрольних заходів, що стосуються перевірки місцевих бюджетів, а саме: виключити дублювання основних функцій контрольних органів, Рахункової палати України і ревізійних органів головних розпорядників бюджетних коштів при здійсненні контролю за законністю використання бюджетних ресурсів.

3. Запропоновано напрями вдосконалення системи документообігу органів Державної казначейської служби України та її інтеграції із системою електронної взаємодії органів виконавчої влади. Зокрема, запропоновано діджиталізацію процесів у діяльності ДАСУ для підвищення якості контрольних заходів та створення єдиної для всіх інтегрованої бази даних.

4. Обґрунтовано необхідність аудиту ефективності місцевих бюджетів як перспективного виду державного фінансового контролю, що забезпечить формування незалежних висновків про ступінь результативності розпорядження

фінансовими ресурсами місцевих бюджетів, ефективності рішень, прийнятих органами виконавчої влади під час виконання завдань, та економічності використання витрачених на це бюджетних коштів. Такий контроль дає змогу комплексно оцінити стан виконання місцевого бюджету – як з точки зору дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях, законності операцій із бюджетними коштами, так і щодо ефективності управління комунальним майном усіма суб'єктами на місцевому рівні.

5. Запропоновано використання ризикоорієнтованого підходу до вибору об'єктів перевірки, що забезпечить створення дієвого механізму протидії зловживанням у сфері використання коштів місцевих бюджетів. Також запровадження оцінювання ризиків при проведенні державних аудитів забезпечить прозорий механізм планування проведення контрольних заходів та забезпечить врахування інформація про типові/системні порушення та недоліки, встановлені за результатами попередніх аудитів; повідомлення структурних підрозділів, установ та організацій про проблемні питання та ризики у діяльності органів місцевого самоврядування.

6. Обґрунтовано необхідність розвитку системи внутрішнього контролю та аудиту у діяльності місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, що забезпечить дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до поставленої мети, а також підвищить рівень прозорості управління коштами місцевих бюджетів. Система внутрішнього аудиту на місцевому рівні забезпечить попередження можливих помилок і порушень при формуванні та використанні коштів місцевих бюджетів, а також дасть змогу об'єктивно оцінити ефективність діяльності органів місцевого самоврядування

7. Запропоновано вдосконалення та підвищення ефективності наявної системи внутрішнього та зовнішнього контролю в органах місцевої влади на всіх рівнях, тобто зовнішньої та внутрішньої системи муніципального фінансового контролю. Оновлена модель системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні повинна відповідати вимогам ЄС.

8. Виокремлено необхідність підвищення інституційної спроможності ДАСУ з метою забезпечення виявлення порушень законодавства, які впливають як на діяльність органів місцевого самоврядування, та і на фінансову безпеку держави в цілому. Так, для розвитку системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів необхідне впровадження середньострокового планування здійснення перевірок місцевих бюджетів органами державного фінансового контролю, а також розробка стратегії розвитку системи державного фінансового аудиту місцевих бюджетів.

Отримані наукові результати, рекомендації та пропозиції сприятимуть підвищенню ефективності державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, а також можуть бути використані у процесі удосконалення системи державного аудиту місцевих бюджетів для забезпечення підвищення результативності бюджетної системи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Виговська, Н.Г. Реформування системи фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів. Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. Випуск № 3. 2020. С. 63-71.
2. Внутрішній аудит. Від теорії до практики. Практичний посібник для розпорядників бюджетних коштів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://nenc.gov.ua>
3. Гупаловська М. Б. Перспективи державного фінансового контролю місцевих бюджетів / М. Б. Гупаловська // Гроші, фінанси і кредит. 2019. Випуск 36. С. 371-376.
4. Гуцаленко Л. В., Вахновська О. В. Напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. №6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_6_3
5. Данчевська І. Р. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів // Науково-економічний журнал «Інтелект XXI». 2017. Вип. № 5. С. 107-110.
6. Данчевська І.Р. Аналіз та результати державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Проблеми системного підходу в економіці. № 5 (61). 2017. С. 227-231.
7. Данчевська І.Р. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів // Шляхи покращення зовнішньоекономічної діяльності України: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. Київ, 13 – 14 жовтня 2017. С. 97 – 100.
8. Данчевська І.Р. Організаційні засади державного фінансового контролю в Україні. Науково-практичний журнал «Інфраструктура ринку». №13. 2017. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.market-infr.od.ua/uk/13-2017>.
9. Данчевська І.Р. Стратегічні напрями удосконалення державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів України // Формування та розвиток інформаційної економіки: зовнішні та внутрішні фактори впливу: міжнародна науково-практична конференція, Київ: Аналітичний центр «Нова економіка», 2017. С. 49 – 53.
10. Данчевська І.Р. Сутність і призначення державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів України // Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми становлення та розвитку. Львів: Львівська економічна фундація, 2017. С. 85 – 88
11. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Ефективність державного фінансового контролю місцевих бюджетів // Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 18. URL: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017>.
12. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю місцевих бюджетів та шляхи його покращення в Україні // есоному

- and society: modern foundation for human development. Leipzig university. 2016. С. 176-178
13. Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики : монографія; за заг. ред. О. А. Шевчука та А. В. Лісового ; Ун-т ДФС України. – Ірпінь, 2020. – 390 с.
 14. Євтушенко М. С. Проблема державного контролю над ефективним використанням коштів місцевих бюджетів // Гроші, фінанси і кредит. 2018. Випуск 122. С. 181-187.
 15. Звіт Державної аудиторської служби України за 2015 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>
 16. Звіт Державної аудиторської служби України за 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>
 17. Звіт Державної аудиторської служби України за 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>
 18. Звіт Державної аудиторської служби України за 2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>
 19. Звіт Державної аудиторської служби України за 2019 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>
 20. Інформація про стан затвердження місцевих бюджетів на 2017 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/approval-materials-of-local-budgets>
 21. Інформація про стан затвердження місцевих бюджетів на 2018 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/approval-materials-of-local-budgets>
 22. Інформація про стан затвердження місцевих бюджетів на 2019 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/approval-materials-of-local-budgets>
 23. Кінащук Л. Л. Аудиторська діяльність в системі фінансового контролю: організаційно-правові засади, Київ 2015, с. 70
 24. Клець Л. Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nbu.gov.ua>
 25. Конституція України. Відомості Верховної Ради України (ВВР) від 1996 №30. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
 26. Кузькін Є. Ю., Котляревський Я. В., Шишко О. В Зарубіжний досвід фіскальної децентралізації: проблеми та шляхи розв'язання // Фінанси України. – 2015. - № 12. – С. – 63-72.
 27. Борисенко Л. М. Зарубіжна практика державного фінансового контролю та можливості її імплементації в Україні. Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід № 13. 2020. С. 50-54.
 28. Литвин О. П. Напрями вдосконалення контролю у сфері управління місцевими фінансами. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2017. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.dnu.dp.ua/docs/ndc/confdocs/materialu_conf/2017/5_1.pdf#page=14

1.

29. Лімська декларація керівних принципів контролю // Декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 01.10.1977. Офіційний сайт Рахункової палати України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
30. Микитюк І. С. Єдина система державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» // Науково-дослідний фінансовий інститут Академії фінансового управління Міністерства фінансів України. Київ, 2009. С. 24.
31. Особливості фінансово бюджетного контролю. Центральний офіс реформ при Міністерстві регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. 2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/370/control.pdf>
32. Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах: методичний посібник Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua>
33. Піхоцький Ю. В. Сутність аудиту державних ресурсів як форма фінансового контролю / Ю. В. Піхоцький // Економіст. 2016. № 1. С. 37
34. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету міністрів України від 3.02.2016р. №3. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016>.
35. Про затвердження Порядку оформлення та оприлюднення результатів проведених Держаудитслужбою, її офісами та їх управліннями в областях державних фінансових аудитів: Наказ Державної Аудиторської служби України від 20 лютого 2017 р. № 39.
36. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів. Постанова Кабінету міністрів України від 12.05. 2007 р. № 698. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF#Text>
37. Про місцеве самоврядування в Україні від 23.07.2020 № 280/97-ВР . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>
38. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України від 16.10.2012 № 5463-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
39. Романів Є.М., Гончарук С.М., Приймак С.В., Даниляк Л.Я. Розвиток державного фінансового контролю в Україні: монографія. Львів. Простір М. 2015. 174 с.

40. Романів. Є. М, Долбнева Д. В. Необхідність та напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні як вимога сьогодення // Економічні науки. 2016. №2/1(19). С. 35-38.
41. Романченко Ю. О. Стан та перспективи розвитку державного фінансового контролю у світлі євроінтеграційних змін. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.pdaa.edu.ua>
42. Собкова Н. Д. Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» // Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2016. 23 с.
43. Собкова Н. Д. Детермінанти розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації. Ефективна економіка. № 3. 2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4861>
44. Стандарт (методика) проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, державних (регіональних) цільових програм та місцевих бюджетів. Наказ державної аудиторської служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=152305>
45. Чугунов І.Я. Федосов В.М. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку // Фінанси України. 2009. № 4 С. 3-23.
46. Шашкевич О.Л. Стратегічні плани і оцінка механізму якості управління територією із зіставленням аудиту ефективності використання бюджетних коштів у розвиток регіону. Економіка ХХІ сторіччя : проблеми та шляхи їх вирішення: монографія // за заг. ред. Ю.З. Драчука, В.Я. Швеця. Донецьк: НГУ, 2014. 402 с.
47. Шашкевич О.Л. Формування фінансового механізму сталого розвитку України: монографія // за ред. д-ра екон. наук, проф. О. П. Кириленко та д-ра екон. наук, доц. О. І. Тулай. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 414 с.
48. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing ISSAI 100 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.
49. INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-\(intosai-gov\)](http://www.issai.org/intosai-guidance-for-good-governance-(intosai-gov)).
50. The Orange Book Management of Risk - Principles and Concepts. HM Treasury 1 Horse Guards Road London, 2004. - 134 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

Порівняльна характеристика форм контролю місцевих бюджетів

Ознака	Ревізія	Аудит виконання місцевих бюджетів
Мета проведення	Встановлення достовірності та точності даних обліку підконтрольного суб'єкта, законності його операцій з державними ресурсами, усунення виявлених недоліків та зловживань	Перевірка та аналіз фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю
Завдання	Визначення доцільності і законності господарських операцій підконтрольного суб'єкта та їх відображення	Проведення оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету; встановлення причин, що негативно впливають на його виконання; визначення шляхів удосконалення управління комунальними коштами, майном та іншими активами
Звітна форма	Акт ревізії	Звіт
Предмет	Стан обліку, звітності підконтрольного суб'єкта	У документі не визначений
Час проведення	Ретроспективний характер, по завершенню фактів господарських операцій	Проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи контролюючого органу
Принципи	Повнота, всебічність, раптовість, гласність, послідовність	Професійна компетентність та належна ретельність, незалежність, результативність, економічність, ефективність
Прогнозне спрямування	Концентрується на порушеннях та їх усуненні	За результатами розробляються пропозиції щодо удосконалення формування і виконання місцевого бюджету, управління комунальними коштами, майном та іншими активами

Джерело: складено автором на основі [38].

**Суми виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів у областях
України, у тис. грн.**

Область	2015	2016	2017	2018	2019	Загалом
Вінницька обл.	4603,18	2413,42	3536,4	6024,68	2298,99	18876,67
Волинська обл.	121,83	606,39	46,24	100	0	874,46
Дніпропетровська обл.	467,43	467,22	0	225,9	0	1160,55
Донецька обл.	1072,73	1303,44	0	83,5	0	2459,67
Житомирська обл.	1740,16	126,78	286,59	0	617,26	2770,79
Закарпатська обл.	0	488,47	336,59	0	0	825,06
Запорізька обл.	155,89	0	3088,66	908,33	16194,31	20347,19
Ів.-Франківська обл.	3018,68	858,81	41,23	0	135,51	4054,23
Кіровоградська обл.	611,87	0	1406,28	0	0	2018,15
Луганська обл.	257,5	3692	908,34	0	542,60	5400,44
Львівська обл.	1664,7	6204,37	1123,9	356,43	154,50	9503,90
Миколаївська обл.	0	230,64	63,69	0	0	294,33
Одеська обл.	460,82	115,81	180,73	47,5	75,35	880,21
Полтавська обл.	5195,08	3977	732,98	470,23	199,61	10574,90
Рівненська обл.	13,02	324,14	0	0	0	337,16
Сумська обл.	6850,87	30	0	0	0	6880,87
Тернопільська обл.	494,78	2148,32	30	118,53	0	2791,63
Харківська обл.	373,94	698,64	8165,54	798,77	839,41	10876,30
Херсонська обл.	6302,33	0	7813,7	83,21	46,16	14245,40
Хмельницька обл.	80,05	59,16	717,18	0	2645,56	3501,95
Черкаська обл.	1142,68	3618,82	3349,44	165,65	99,55	8376,14
Чернівецька обл.	2570,92	7,11	22,09	190,18	0,00	2790,30
Чернігівська обл.	4442,66	950,82	460,86	97,85	5351,34	11303,53
м. Київ та Київська обл.	1915,5	1048,28	372,52	691,49	0	4027,79
Разом	43556,62	29369,64	32136,96	10362,25	29200,15	144625,62
апарат ДАСУ	0	743,88	0	0	0	743,88
Всього	43556,62	30113,52	32136,96	10362,25	29200,15	145369,50

Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

**Сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів у областях
України, у тис. грн.**

Область	2015	2016	2017	2018	2019
Вінницька обл.	3675	1857,06	3199,59	878,62	2260,48
Волинська обл.	94,89	0	46,24	100	0
Дніпропетровська обл.	467,43	467,22	0	5,19	0
Донецька обл.	965,77	0	0	83,5	0
Житомирська обл.	148,85	126,78	197	0	617,26
Закарпатська обл.	0	0	181,32	0	0
Запорізька обл.	155,89	0	923,1	40	2448,10
Ів.-Франківська обл.	1196,91	0	18,02	0	135,51
Кіровоградська обл.	0	0	1406,28	0	0
Луганська обл.	18	0	908,34	0	0
Львівська обл.	1318,62	616,65	636,3	324,03	154,50
Миколаївська обл.	0	0	0	0	0
Одеська обл.	449,43	115,81	139,9	40	75,35
Полтавська обл.	5185,06	3899,34	302,55	284,58	45,56
Рівненська обл.	13,02	297,87	0	0	0
Сумська обл.	222,25	0	0	0	0
Тернопільська обл.	494,78	1648,22	30	118,53	0
Харківська обл.	335,29	698,64	8004,87	652,06	839,41
Херсонська обл.	4201,11	0	627,05	83,21	1,91
Хмельницька обл.	80,05	1,16	91,2	0	1832,02
Черкаська обл.	862,1	3211,18	509,7	131,47	99,55
Чернівецька обл.	14,72	0	22,09	0	0
Чернігівська обл.	1440	751,14	460,86	49,65	630,64
м. Київ та Київська обл.	83,9	962,36	0	587,99	0
Разом	21423,07	14653,43	17704,41	3378,83	9140,29
апарат ДАСУ	0	0	0	0	0,00
Всього	21423,07	14653,43	17704,41	3378,83	9140,29

Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Частка відшкодованих порушень у областях України, у відсотках

Область	2015	2016	2017	2018	2019	Середня
Вінницька обл.	79,84	76,95	90,48	14,58	98,32	72,03
Волинська обл.	77,89	0,00	100,00	100,00	-	55,58
Дніпропетровська обл.	100,00	100,00	-	2,30	-	40,46
Донецька обл.	90,03	0,00	-	100,00	-	38,01
Житомирська обл.	8,55	100,00	68,74	-	100,00	55,46
Закарпатська обл.	-	0,00	53,87	-	-	10,77
Запорізька обл.	100,00	-	29,89	4,40	15,12	29,88
Ів.-Франківська обл.	39,65	0,00	43,71	-	100,00	36,67
Кіровоградська обл.	0,00	-	100,00	-	-	20,00
Луганська обл.	6,99	0,00	100,00	-	0,00	21,40
Львівська обл.	79,21	9,94	56,62	90,91	100,00	67,33
Миколаївська обл.	-	0,00	0,00	-	-	0,00
Одеська обл.	97,53	100,00	77,41	84,21	100,00	91,83
Полтавська обл.	99,81	98,05	41,28	60,52	22,82	64,49
Рівненська обл.	100,00	91,90	-	-	-	38,38
Сумська обл.	3,24	0,00	-	-	-	0,65
Тернопільська обл.	100,00	76,72	100,00	100,00	-	75,34
Харківська обл.	89,66	100,00	98,03	81,63	100,00	93,87
Херсонська обл.	66,66	-	8,03	100,00	4,14	35,76
Хмельницька обл.	100,00	1,96	12,72	-	69,25	36,79
Черкаська обл.	75,45	88,74	15,22	79,37	100,00	71,75
Чернівецька обл.	0,57	0,00	100,00	0,00	-	20,11
Чернігівська обл.	32,41	79,00	100,00	50,74	11,78	54,79
м. Київ та Київська обл.	4,38	91,80	0,00	85,03	-	36,24
Разом	49,18	49,89	55,09	32,61	31,30	43,62
апарат ДАСУ	-	0,00	-	-	-	0,00
Всього	49,18	48,66	55,09	32,61	31,30	43,37

Джерело: складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

