

**Київський національний торговельно-економічний університет**

**Кафедра фінансів**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**на тему:**

**«Державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів та органів  
місцевого самоврядування»**

Студентки 2м курсу, 8 групи,  
спеціальності 072 «Фінанси  
банківська справа та страхування  
спеціалізації «Державний аудит»

Калашник Тетяна  
Олександрівна

Науковий керівник  
к.е.н., доцент

Маркуц Юлія  
Ігорівна

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 2021**

# Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет фінансів та обліку Кафедра фінансів  
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»  
Спеціалізація / освітня програма Державний аудит

Затверджую  
Зав. кафедри \_\_\_\_\_ Чугунов І.Я.  
“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 202\_ р.

## Завдання на випускню кваліфікаційну роботу студентів Калашник Тетяні Олександрівні

1. Тема випускного кваліфікаційної роботи (проекту)  
«Державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування»  
Затверджена наказом КНТЕУ від «28» жовтня 2020 р. № 3144
2. Строк здачі студентом закінченої роботи (проекту) 22.11.2021 р.
3. Цільова установка та вихідні дані до роботи (проекту)  
*Мета роботи (проекту):* розкриття теоретичних засад та удосконалення методологічних положень організації державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування  
*Об'єкт дослідження:* система державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування  
*Предмет дослідження:* є теоретичні засади і механізми здійснення державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні
4. Консультанти по роботі (проекту) із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

| Розділ | Консультант<br>(прізвище, ініціали) | Підпис, дата    |                   |
|--------|-------------------------------------|-----------------|-------------------|
|        |                                     | Завдання видано | Завдання виконано |
|        |                                     |                 |                   |
|        |                                     |                 |                   |
|        |                                     |                 |                   |

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (проекту) (перелік питань за кожним розділом):

Вступ

Розділ 1. Теоретичні засади здійснення державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування

1.1. Економічна сутність державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні

1.2. Роль державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування

Розділ 2. Стан державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів України

2.1. Особливості державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів України

2.2. Оцінка державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів в Україні

Розділ 3. Напрями розвитку державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування

3.1. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в країнах з розвинутою та трансформаційною економікою

3.2. Пріоритетні напрями розвитку державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні

Висновки і пропозиції

#### 6. Календарний план виконання роботи

| № | Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи (проекту)                     | Строк виконання етапів роботи |               |
|---|---|-------------------------------|---------------|
|   |   | за планом                     | фактично      |
| 1 | 2   | 3                             | 4             |
| 1 | Узгодження плану та оформлення завдання                                     | до 10.11.2020                 | до 10.11.2020 |
| 2 | Вступ. Розділ 1   | до 20.04.2021                 | до 20.04.2021 |
| 3 | Розділ 2  | до 22.06.2021                 | до 22.06.2021 |
| 4 | Подання наукової статті на кафедру  | до 15.09.2021                 | до 15.09.2021 |
| 5 | Розділ 3. Висновки  | до 01.10.2021                 | до 01.10.2021 |
| 6 | Подання роботи (всі розділи, додатки) на кафедру                            | до 22.10.2021                 | до 22.10.2021 |
| 7 | Попередній захист робіт   | до 02.11.2021                 | до 02.11.2021 |
| 8 | Подання завершеної (переплетеної роботи та електронної версії в ПДФ форматі | до 22.11.2021                 | до 22.11.2021 |

7. Дата видачі завдання 10 листопада 2020 р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи (проекту)

Маркуц Ю.І.  
(прізвище, ініціали, підпис)

9. Гарант освітньої програми

Маркуц Ю.І.  
(прізвище, ініціали, підпис)

10. Завдання прийняв до виконання студент

Калашник Т.О.  
(прізвище, ініціали, підпис)

## 11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Студенткою Калашник Т.О. виконано випускну кваліфікаційну роботу на актуальну тему «Державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування».

В роботі розкрито теоретичні засади здійснення державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, визначено сучасний стан державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів України, запропоновано напрями розвитку державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.

В цілому, випускна кваліфікаційна робота Калашник Т.О. на тему «Державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування» виконана на високому науковому рівні, відповідає всім встановленим вимогам до такого виду робіт і рекомендується до захисту.

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_  
(підпис, дата)

Відмітка про попередній захист \_\_\_\_\_  
(ПІБ, підпис, дата)

## 12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента \_\_\_\_\_ Калашник Т.О.  
(прізвище, ініціали)  
може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми \_\_\_\_\_ Маркуц Ю.І.  
(прізвище, ініціали, підпис)

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ Чугунов І. Я.  
(прізвище, ініціали, підпис)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 202 \_\_\_\_\_ р.

## ЗМІСТ

|  |    |
|--|----|
| ВСТУП.....   | 3  |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО<br>КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ТА ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО<br>САМОВРЯДУВАННЯ .....                                       | 6  |
| 1.1. Економічна сутність державного фінансового контролю та аудиту місцевих<br>бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні.....   | 6  |
| 1.2. Роль державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів<br>місцевого самоврядування.....  | 11 |
| РОЗДІЛ 2. СТАН ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ<br>МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ .....  | 15 |
| 2.1. Особливості державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів<br>України .....  | 15 |
| 2.2. Оцінка державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів в<br>Україні .....   | 15 |
| РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ<br>ТА АУДИТУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ТА ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО<br>САМОВРЯДУВАННЯ .....   | 30 |
| 3.1. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю та аудиту місцевих<br>бюджетів та органів місцевого самоврядування в країнах з розвинутою та<br>трансформаційною економікою ..... | 30 |
| 3.2. Пріоритетні напрями розвитку державного фінансового контролю та аудиту<br>місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні.....                                      | 37 |
| ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....   | 45 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....   | 48 |

## **ВСТУП**

**Актуальність теми.** Одним з інструментів державного управління, що дає змогу досягти виконання поставлених завдань перед країною та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів місцевого самоврядування є державний фінансовий контроль, а в частині місцевих фінансів – державний аудит виконання місцевих бюджетів.

Удосконалення системи державного фінансового контролю за рухом коштів місцевого самоврядування і пошук резервів їх збільшення є надзвичайно важливими проблемами у сучасних умовах спрямованості на децентралізацію державної влади в Україні. Протягом останніх років спостерігається негативна тенденція до зменшення частки власних надходжень у структурі доходів місцевих бюджетів, що є запорукою для фінансової самостійності та суттєво обмежує вплив місцевих органів влади на соціально-економічний розвиток територій. Саме тому збільшення джерел наповнення місцевих бюджетів і належний державний фінансовий контроль органів місцевого самоврядування та аудит місцевих бюджетів коштів є дуже актуальним завданням, вирішення якого сприятиме як підвищенню рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, так і якісному виконанню покладених на них завдань та функцій.

Теоретичні аспекти та проблеми організації державного фінансового контролю та аудиту досліджували у наукових працях такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як: В. Базилевич, М. Білуха, Ф. Бутинець, Л.В. Гуцаленко, Ю. Данчевська, Є. С. Дмитренко, В. Палій, І.Б. Стефанюк, Г. Скрипник, Ю. Табенська та інші. Незважаючи на велику кількість досліджень проблеми державного фінансового контролю та аудиту залишаються невирішеними.

### **Мета та завдання дослідження.**

Метою даної роботи є розкриття теоретичних та удосконалення методологічних положень державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні.

Для досягнення поставленої мети було поставлено такі завдання:

- визначити економічну сутність державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні;
- розкрити роль державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування;
- проаналізувати стан та оцінити рівень державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів України;
- розглянути зарубіжний досвід державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в країнах з розвинутою та трансформаційною економікою;
- запропонувати напрями удосконалення системи державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів України.

**Об’єктом дослідження** є система державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні.

**Предметом дослідження** є теоретичні та практичні засади державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої в роботі мети були використані загальнонаукові та специфічні методи. Методи порівняння, аналізу та синтезу були використанні при розкритті теоретичних засад здійснення державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, для порівняння під час дослідження зарубіжного досвіду державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в країнах з розвинутою та трансформаційною економікою; статистичні методи – для оцінки державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів в Україні на основі звітів Рахункової Палати про місцеві бюджети; методи узагальнення, абстрагування, групування та класифікації – при формулюванні висновків та пропозицій щодо пріоритетних напрямків розвитку державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні.

Інформаційною базою написання випускної кваліфікаційної роботи стали праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, підручники, навчальні посібники, періодичні видання, нормативно-правові акти у сфері державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, фінансова звітність про виконання місцевих бюджетів, різнопланові статистичні матеріали.



# **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ТА ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ**

## **1.1. Економічна сутність державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні**

В умовах трансформації бюджетних відносин обов'язковим елементом управління економічними процесами й операціями в цілому та бюджетними ресурсами зокрема є фінансовий контроль та аудит. Вони спрямовані на вчасне виявлення будь-яких відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності й доцільності управління фінансовими ресурсами, а в разі виявлення таких відхилень забезпечують своєчасне вжиття відповідних заходів.

Державний фінансовий контроль є одним з інструментів державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів місцевого самоврядування, а в частині місцевих фінансів цю роль виконує державний аудит виконання місцевих бюджетів[29].

Аудит виконання місцевих бюджетів на сьогодні є важливою та перспективною формою державного фінансового контролю, яка забезпечить своєчасне та точне визначення ефективності та раціональності використання ресурсів місцевих бюджетів, спрямованих на реалізацію місцевих програм та проектів, встановити причини та винних осіб, які цьому перешкоджають, а також, на основі цього, розробити комплекс рекомендацій з удосконалення бюджетного процесу[29].

Сутність державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, теоретичні засади їх організації на місцевому рівні та практика їх функціонування і оцінювання їх результатів вивчалась багатьма зарубіжними та вітчизняними науковцями.

Так, наприклад, Л.В. Гуцаленко розкриває державний фінансовий контроль як різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами

державного фінансового контролю, полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному суб'єкті[10]. С. С. Дмитренко вважає, що державний фінансовий контроль це урегульована фінансово-правовими нормами діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування і недержавних організацій із забезпечення законності, фінансової дисципліни, доцільності та ефективності при мобілізації, розподілі і використанні фінансових ресурсів із метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян[11]. В свою чергу Стефанюк І.Б. стверджує: «Фінансовий контроль – це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування та громадянами України, щодо стеження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління у частині утворення, розподілу й використання ним фінансових ресурсів із метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності...»[31].

Що ж стосується аудиту місцевих бюджетів, то, на нашу думку, економічний зміст даного терміну розкрито не досить широко. Зокрема, згідно постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів» 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[23]. Синюгіна Н.В., в свою чергу вважає, що фінансовий аудит місцевих бюджетів – це перевірка використання підконтрольним об'єктом коштів місцевих бюджетів з метою встановлення причин, що

перешкоджають належному виконанню місцевих бюджетів, а також формування пропозицій з метою усунення та попередження бюджетних порушень на місцевому рівні[10].

Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування забезпечує процес формування та ефективного використання фінансових ресурсів органами місцевого самоврядування для досягнення поставлених перед ними цілей, сприяє процесу реалізації фінансової політики, визначає наскільки ефективно здійснюється господарська діяльність в межах коштів виділених на ту чи іншу галузь і є системою моніторингу дій керованого об'єкта для оцінки ефективності управлінських рішень. А державний фінансовий аудит місцевих бюджетів – є формою державного фінансового контролю та різновидом державного фінансового аудиту. Він дає змогу проаналізувати виконання місцевого бюджету, ефективність використання комунальних коштів, майна та інших активів, знайти додаткові джерела надходжень, а також здійснює пропозиції щодо усунення причин, що перешкоджають ефективному формуванню та виконання місцевих бюджетів.

Місцеві бюджети – це визначальна ланка місцевих фінансів, завдяки якій здійснюється формування, розподіл та використання грошових та інших фінансових ресурсів для надання місцевим органам влади власних та делегованих функцій та завдань.

Однією з головних складових фінансової основи місцевого самоврядування є кошти місцевих бюджетів. Відповідно, ефективність виконання функцій місцевого самоврядування, направлених на надання членам громади суспільних благ, значною мірою залежить від стану наповнення місцевих бюджетів доходами[29].

Для забезпечення достатнього обсягу фінансових ресурсів, які будуть задовольняти всі суспільні потреби населення, необхідно здійснювати державний фінансовий контроль місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, що сприятиме наповненню місцевих бюджетів додатковими резервами, які значно покращать надання суспільних благ населенню.

Згідно законодавства відповідними повноваженнями зі здійснення контролю за надходженням та використанням коштів місцевих бюджетів наділено Міністерство фінансів України, Державну аудиторську службу України, Державну казначейську службу України, місцеві державні адміністрації.

Центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю є Державна аудиторська служба України, яка реалізує державний фінансовий контроль через здійснення державного фінансового аудиту, перевірки закупівель та інспектування[20].

Економічна сутність фінансового контролю розкривається в основних завданнях, поставлених перед ним, а саме:

- перевірка своєчасності і повноти виконання контрольованими суб'єктами фінансових зобов'язань перед державою й органами місцевого самоврядування;
- перевірка виконання органами державної влади і місцевого самоврядування покладених на них функцій по формуванню, розподілу і використанню грошових фондів;
- перевірка дотримання правильності здійснення фінансових операцій, збереження коштів і матеріальних засобів;
- виявлення й усунення порушень фінансової дисципліни;
- попередження порушень законності у сфері фінансової діяльності, забезпечення відшкодування матеріального збитку, виявлення винних осіб і притягнення їх до відповідальності;
- виявлення внутрішніх резервів;
- підвищення його ефективності, найбільш ощадливого використання матеріальних і грошових ресурсів.

Реалізація перерахованих завдань фінансового контролю є необхідною умовою забезпечення правопорядку і законності в процесі здійснення фінансової діяльності[27, с.15].

На відміну від державного фінансового контролю, державний фінансовий аудит не лише фіксує проблеми, але й здатен досліджувати сутність і причини виявлених відхилень, пропонувати рекомендації щодо їх усунення. Такий аудит повинен забезпечувати об'єктивну, незалежну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в державі, чітко визначати цілі подальшого удосконалення управління суспільством.

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: планування та організація аудиту; проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій; звітування за результатами аудиту; здійснення моніторингу виконання наданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій та результатів їх упровадження[24].

Основними завданнями державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів є такі: оцінка стану формування і рівня виконання місцевого бюджету; виявлення причин, які негативно впливають на виконання місцевого бюджету; окреслення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним і комунальним майном, зокрема можливості збільшення обсягів доходів бюджету[27].

Питання економічної сутності державного фінансового контролю та аудиту в науці досліджено не досить розгорнуто. В цілому, державний фінансовий контроль місцевих бюджетів ми трактуємо як один із важливих елементів фінансової системи, який здійснює контроль за коштами, які надаються органам місцевого самоврядування, сприяє їх ефективному використанню, забезпечує законність у здійсненні фінансової діяльності. Аудит місцевих бюджетів є формою державного

фінансового контролю, тому він досліджує всі проблеми використання бюджетних коштів та знаходить причини які перешкоджають виконанню місцевого бюджету.

## **1.2. Роль державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування**

Необхідною передумовою для ефективного і раціонального управління місцевими фінансами є забезпечення контролю на етапах формування, розподілу та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів. Пропонуємо розглянути, яка роль державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування відведена при здійсненні цих етапів.

Державний фінансовий контроль здійснюється спеціальними державними органами і забезпечує законність у відповідній сфері відносин, попереджає фінансові правопорушень, зміцнює фінансову дисципліну під час формування, розподілу й використання державних фінансових ресурсів. Роль державного фінансового контролю постійно зростає, оскільки він виступає важливим засобом адміністративно-правового регулювання економічних, політичних і соціальних процесів в Україні, адже він є не лише гарантією прозорості і відкритості діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, а й потужним механізмом забезпечення фінансової стабільності і безпеки України взагалі.

Роль державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах децентралізації полягає не тільки в комплексній оцінці сфери фінансів, роботи територіальних органів виконавчої влади та місцевого самоврядування щодо їх спроможності забезпечити регіон коштами, а й у виявленні додаткових джерел наповнення місцевого бюджету за рахунок прийняття управлінських рішень, що сприятимуть ефективності контролю процесів формування та використання ресурсів місцевих бюджетів[20].

Основною метою державного фінансового контролю є: виявлення на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових та матеріальних

ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на найбільш ранній стадії; попередження фінансових правопорушень; притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків; вжиття заходів щодо запобігання таким правопорушенням у майбутньому [27, с. 32].

Під час формування, розподілу й використання державних фінансових ресурсів, державний фінансовий контроль відповідає за законність, фінансові правопорушення та фінансову дисципліну, сприяє виявленню додаткових джерел фінансування місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.

Аудит виконання місцевих бюджетів є однією з основних форм державного фінансового контролю. Він впливає на ефективність використання бюджетних коштів та при своєчасному та повному його проведенні дає змогу:

- оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;
- здійснити контроль за використанням бюджетних коштів на підприємствах, установах, організаціях;
- визначити проблеми, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань;
- зберегти бюджетні ресурси шляхом здійснення коригуючих заходів;
- посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

Аудит виконання місцевого бюджету може проводитися як щодо бюджету окремої адміністративно-територіальної одиниці так і щодо зведеного бюджету областей, зведених бюджетів міст та районів. Цими контрольними заходами виявляються проблеми та недоліки при управлінні місцевими ресурсами, встановлюються численні випадки незаконного та неефективного витрачання бюджетних коштів, а також виявляються суттєві резерви для наповнення доходної бази місцевих бюджетів.

Період аудиту повинен тривати стільки, щоб можна було оцінити показники місцевого бюджету у динаміці та визначити характер причин, які впливають на ефективність його виконання. Як правило, період аудиту виконання місцевого бюджету триває не менше ніж два роки. Сферою проведення аудиту за виконанням місцевих бюджетів є органи державної влади, органи місцевого самоврядування, установи, організації та підприємства, які задіяні у виконанні дохідної та видаткової частин місцевого бюджету. Особливо актуальною ця форма державного фінансового контролю є в умовах впровадження децентралізаційної реформи та передачі повноважень і фінансових ресурсів на місцевий рівень[15].

Державна аудиторська служба під час проведення аудиту виконання місцевих бюджетів виявляє причини, що перешкоджають ефективному формуванню та виконанню місцевих бюджетів, а також розробляє пропозиції щодо усунення таких причин. За результатом проведення аудиту виконання місцевого бюджету складається аудиторський звіт, який надсилається місцевій державній адміністрації та/або органу місцевого самоврядування для узгодження і потім подається на розгляд Міністерству фінансів України[15].

Отже, завдяки здійсненню аудиту місцевих бюджетів органи місцевого самоврядування мають змогу проаналізувати виявлені під час аудиту проблеми, детально вивчити їх причини та використати пропозиції, направлені на досягнення економічного і соціального ефекту та покращення управління бюджетними коштами, збільшення доходів місцевого бюджету, що містяться в аудиторському звіті, який надає їм Державна аудиторська служба України.

Місцеві бюджети виступають фінансовою основою діяльності органів самоврядування. Ефективність їх виконання визначає добробут громадян та якість послуг, гарантованих державою. Значення місцевих бюджетів щороку зростає як за рахунок збільшення обсягів фінансових ресурсів, так і за рахунок їх ролі у розв'язанні соціально-економічних проблем регіонів[33]. Одним



з основних інструментів державного управління виконання місцевих бюджетів є фінансовий контроль.

Аудит же, у свою чергу, є не фіскальною формою контролю та носить рекомендаційний характер, тим самим допомагає керівництву підконтрольного суб'єкта проаналізувати власні помилки та виявити проріхи у системі внутрішнього контролю[33].

Державний фінансовий контроль та аудит відіграє важливу роль у формуванні та регулюванні місцевих бюджетів та діяльності органів місцевого самоврядування. Державний фінансовий контроль впливає не лише на успішну діяльність органів місцевого самоврядування, а й забезпечує фінансову стабільність і безпеку України взагалі. Він сприяє ефективному використанню коштів місцевих бюджетів та здійснює аналіз для пошуку додаткових резервів наповнення цих бюджетів. Аудит є формою контролю і дає змогу виявити проблеми та недоліки, а також незаконні дії у використанні місцевих ресурсів. Місцеві бюджети це основа розвитку регіону та забезпечення добробуту громадян, тому фінансовий контроль і аудит є важливою частиною їх функціонування.

## **РОЗДІЛ 2. СТАН ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ**

### **2.1. Особливості державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів України**

Розвиток місцевого самоврядування в Україні є одним із важливих завдань становлення держави. Фінансово забезпечене місцеве самоврядування є визначальним чинником демократизації суспільства, що веде до підвищення добробуту населення.

Розширення та оптимізація джерел наповнення місцевих бюджетів і належний державний фінансовий контроль та аудит за формуванням та використанням бюджетних коштів є пріоритетним завданням, вирішення якого сприятиме як підвищенню рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, так і якісному виконанню покладених на них завдань та функцій.

На сьогодні контролюючими повноваженнями у сфері місцевих бюджетів наділені як органи державної влади, так і місцевого самоврядування, а також і громадські інститути. Особливістю фінансового контролю на місцевому рівні є участь великої кількості суб'єктів. Вважається, що розмежування функцій між цими органами, а також одночасне їх спрямування на контроль за місцевими бюджетами сприяє підвищенню використання коштів за цільовим призначенням[20, с.63].

Контроль за діяльністю місцевих органів самоврядування можна поділити на: урядовий та місцевий контроль. Урядовий згідно з функціями покладено на Рахункову палату та Державну аудиторську службу України, які здійснюють попередній, поточний і наступний контроль, яким наділено повноваження контролю за всіма державними фінансовими та матеріальними ресурсами в тому числі і власними надходження органів місцевого самоврядування. Місцевий контроль згідно з функціями покладено структурні підрозділи об'єднаних територіальних громад, зокрема відділи бухгалтерії; фінансові відділи районних адміністрацій, тощо, які мають право здійснювати попередній і поточний контроль[25].

Контроль за коштами місцевого бюджету розпочинається ще до його прийняття. Ця місія покладається на органи місцевого самоврядування, які в особі місцевих фінансових органів здійснюють контроль під час аналізу бюджетного запиту, поданого головним розпорядником, з погляду його відповідності меті, пріоритетності, а також дієвості та ефективності використання бюджетних коштів. На основі результатів аналізу керівник місцевого фінансового органу приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд відповідно місцевим державним адміністраціям та виконавчим органам відповідних рад[11].

Вищим органом контролю державних фінансів в Україні є Рахункова палата. Але згідно Закону України про «Про Рахункову палату» місцеві бюджети фактично потрапляють у сферу повноважень Рахункової палати лише в частині трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами[26].

У статті 15 Закону України «Про Рахункову палату» зазначено, що:

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

2. Рахункова палата має право запитувати й одержувати у розпорядників та одержувачів бюджетних коштів наявну в них інформацію і документацію про визначення, розподіл, перерахування та використання трансфертів між державним бюджетом і місцевими бюджетами[26].

Державна аудиторська служба України займає провідне місце серед органів державної влади, які наділені контрольними повноваженнями у сфері місцевих бюджетів. Вона є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Згідно Положення про Державну аудиторську службу України у сфері місцевих бюджетів вона здійснює контроль за:

- цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;
- досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);
- дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;
- дотриманням законодавства про державні закупівлі;
- веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;
- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах;
- усуненням виявлених недоліків і порушень[21].

Згідно Порядку проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698 [24], основними завданнями Державної аудиторської служби України є проведення аналізу та перевірки:

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

Окрім вищеназваних інституцій, контроль за місцевими бюджетами та органами місцевого самоврядування здійснюють Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України, Державна казначейська служба України та інші органи державної виконавчої влади, які контролюють використання коштів місцевих бюджетів, а також державні адміністрації, яким обласні та районні ради делегують свої виконавчі повноваження.

Отже, на етапі перерозподілу фінансових ресурсів основну роль в контролі відіграють саме Рахункова палата та Державна аудиторська служба України. Оскільки реалії функціонування української бюджетної системи є такі, що місцеві бюджети це слабка сторона фінансової системи країни, а переважна частина міжбюджетного руху коштів характеризується низхідним напрямом, то вказані органи державного фінансового контролю від законодавчої та виконавчої влади покликані контролювати цільове призначення та ефективність використання коштів Державного бюджету. В зв'язку з цим, Рахункова палата систематично здійснює тематичні перевірки використання коштів, виділених у вигляді дотацій та субвенцій, на предмет їх законного витрачання і освоєння в регіонах відповідно до цілей, на які вони надавалися із центрального бюджету. Вважаємо, що кожен орган Державного

фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування повинен мати свої об'єкти перевірок та діяти за єдиними методологічними і організаційними принципами. Функції контролю не повинні дублюватися, кожен орган повинен нести відповідальність за свій напрям контролю та аудиту. Також, за Державною аудиторською службою України важливо залишити функції виконання державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, а за Рахунковою палатою закріпити участі в плануванні, проведенні аудиту, прийнятті результатів стосовно аудиту.

Особливостями фінансового контролю є його універсальний характер та всеосяжність: контролю підлягають процеси формування, розподілу та використання матеріальних, трудових, інтелектуальних та фінансових ресурсів, які виражаються у вартісній формі в товарно-грошових відносинах.

Контроль здійснюється шляхом аналізу актів органів місцевого самоврядування, надання органами місцевого самоврядування інформації про виконання делегованих повноважень органів виконавчої влади, проведення перевірок діяльності виконавчих органів сільських, селищних, міських рад[22].

Відповідно до статті 20 Закону України «Про місцеве самоврядування» державний контроль за діяльністю органів і посадових осіб місцевого самоврядування може здійснюватися лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України, і не повинен призводити до втручання органів державної влади чи їх посадових осіб у здійснення органами місцевого самоврядування наданих їм власних повноважень[25].

Формою державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит місцевих бюджетів, який спрямований на виявлення причин, що перешкоджають ефективному формуванню і виконанню місцевих бюджетів, а також розроблення пропозицій щодо усунення таких причин. Він проводиться відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного

фінансового аудиту місцевих бюджетів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 р. № 698.

Здійснюючи аудит виконання бюджету, аудиторі вибирають і застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам і дозволяють отримувати достатні, реальні і необхідні докази, котрі вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні погляди і висновки.

Відповідно до Постанови Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів» державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів проводиться за такими етапами [24]:

- 1) планування та організація аудиту (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 проєкту 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.

Особливістю фінансового контролю на місцевому рівні є участь великої кількості суб'єктів. Основну роль, згідно законодавства, в державному фінансовому контролі та аудиті місцевих бюджетів відіграють Рахункова Палата та Державна аудиторська служба України. Також під час здійснення державного фінансового аудиту повноваження вищих органів влади делегуються на органи місцевого самоврядування. Оскільки повноваження не розділені конкретно між суб'єктами контролю, то буде доцільно переглянути функції, які вони виконують і запобігти їх дублюванню.

## **2.2. Оцінка державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів в Україні**

Сучасна економіка вимагає ретельної оцінки стану використання фінансових ресурсів місцевими органами влади для виявлення резервів доходів місцевих бюджетів. Адже, від того, як побудована в країні система державного фінансового контролю, значною мірою залежать, довіра до держави як власних громадян, так і зарубіжної спільноти, а також економічне зростання країни, формування сприятливого інвестиційного клімату, підвищення добробуту населення, розвиток регіонів тощо.

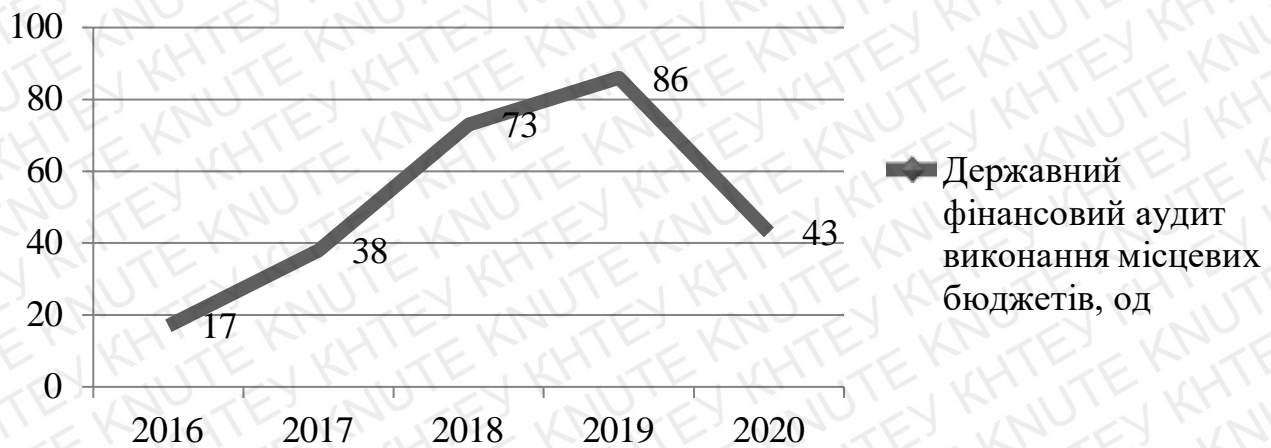
Для того, щоб оцінити стан державного фінансового контролю та аудиту в Україні розглянемо наступні показники:

- кількість проведених заходів контролю виконання місцевих бюджетів протягом 2016 – 2020 років;
- розмір виявлених фінансових порушень у використанні коштів місцевих бюджетів за 2016 – 2020 роки;
- структура виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів;
- структура фінансових порушень в частині використання коштів місцевих бюджетів за 2016 – 2020 роки.

Також, не менш важливо, оцінити результати роботи суб'єктів контролю та розглянути стан усунення органами контролю виявлених фінансових порушень.

На рисунку 2.1 відстежено динаміку аудиту місцевих бюджетів протягом останніх 5 років.





**Рис. 2.1. Динаміка обсягів здійснення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів протягом 2016-2020 рр.**

*Складено автором на основі [13]*

Проаналізувати кількість проведених заходів державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, зміну їх обсягу та питому вагу у загальній кількості заходів державного фінансового контролю можна розглянувши таблицю 2.1. Кількість заходів державного фінансового контролю протягом 5 років поступово зростала, що не спостерігається у заходах аудиту місцевих бюджетів. Їх обсяг коливався від 17 до 86 аудитів за рік. Протягом 2019-2020 років цей показник зменшився вдвічі і склав 43 проведених державних фінансових аудитів. Такими заходами засвідчено наявність низки проблем та недоліків при управлінні державними ресурсами, встановлено певні випадки незаконного та неефективного витрачання бюджетних коштів, а також існування суттєвих резервів для наповнення доходної бази місцевих бюджетів.

Частка аудитів місцевих бюджетів у загальному обсязі заходів державного фінансового контролю є не досить суттєвою, лише у 2018 році цей показник досягнув 4,5%, але і заходів контролю також в цьому році було проведено найменше, тому, такий обсяг аудитів не дозволить створити повноцінну оцінку стану наповненості місцевих бюджетів.

Таблиця 2.1

**Аналіз заходів державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів за  
2016-2020 роки**

| Проведено заходів державного фінансового контролю, всього   | Кількість контрольних заходів |       |       |        |        | Відхилення, од |           |           |           |
|---|-------------------------------|-------|-------|--------|--------|----------------|-----------|-----------|-----------|
|   | 2016                          | 2017  | 2018  | 2019   | 2020   | 2016-2017      | 2017-2018 | 2018-2019 | 2019-2020 |
|   | 2 668                         | 2 181 | 1 611 | 10 276 | 10 744 | -487           | -570      | 8 665     | 468       |
| Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів, од  | 17                            | 38    | 73    | 86     | 43     | 21             | 35        | 13        | -43       |
| Частка заходів державного фінансового аудиту у загальному обсязі заходів державного фінансового контролю, % | 0,64                          | 1,74  | 4,53  | 0,84   | 0,40   | x              | x         | x         | X         |

*Складено автором на основі [13]*

Протягом 2016 – 2020 років Державною аудиторською службою України було виявлено найбільше фінансових порушень у 2020 році на суму 666,36 млн грн. За аналізований період, починаючи з 2016 року, кількість виявлених порушень збільшилась на 154,85 млн грн, що у відсотковому співвідношенні складає майже 30% у порівнянні з 2016 року. Така тенденція негативно впливає на розвитку органів місцевого самоврядування та благополуччя населення.

Варто відмітити, що з 2017 по 2018 роки було скорочення виявлених фінансових правопорушень, проте зменшення фінансових правопорушень здійснювалось не на основі покращення фінансової дисципліни, а на істотному зменшенні кількості перевірених установ.



**Рис. 2.2. Динаміка обсягів виявлених фінансових порушень під час здійснення державного фінансового аудиту місцевих бюджетів у 2016-2020 рр.**

*Складено автором на основі [13]*

До виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів було віднесено обсяг недоотриманих фінансових ресурсів, нецільові витрати державних ресурсів, незаконні витрати, недостачі.

За таблицею 2.2 проаналізовано структуру виявлених фінансових порушень під час здійснення державного фінансового аудиту. Наведені дані свідчать, що з 2016 по 2019 рік спостерігалась позитивна тенденція зменшення обсягів фінансових порушень, але станом на 2020 рік показники зросли. Особливо це стосувалося нецільових та незаконних витрат державних ресурсів. Це може бути пов'язано саме з недостатнім контролем за розпорядниками бюджетних коштів, відсутність адміністративної чи кримінальної відповідальності. Потрібно підвищити контроль, щоб сприяти зменшенню розмірів наведених розглянутих порушень.

У таблиці 2.2 досліджено частку кожного із показників у загальному обсязі виявлених порушень протягом 2016-2020 років. Найменше виявлено протягом 5 років було недостач. Їх частка постійно складала менше 1%. Незаконні витрати завжди займали більше половини від усіх виявлених порушень, а у 2019 році цей показник

сягнув 92,88%, що свідчить про те, що головні розпорядники коштів розпоряджаються коштами не за цільовими напрямками.

Таблиця 2.2

**Аналіз структури виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів, %**

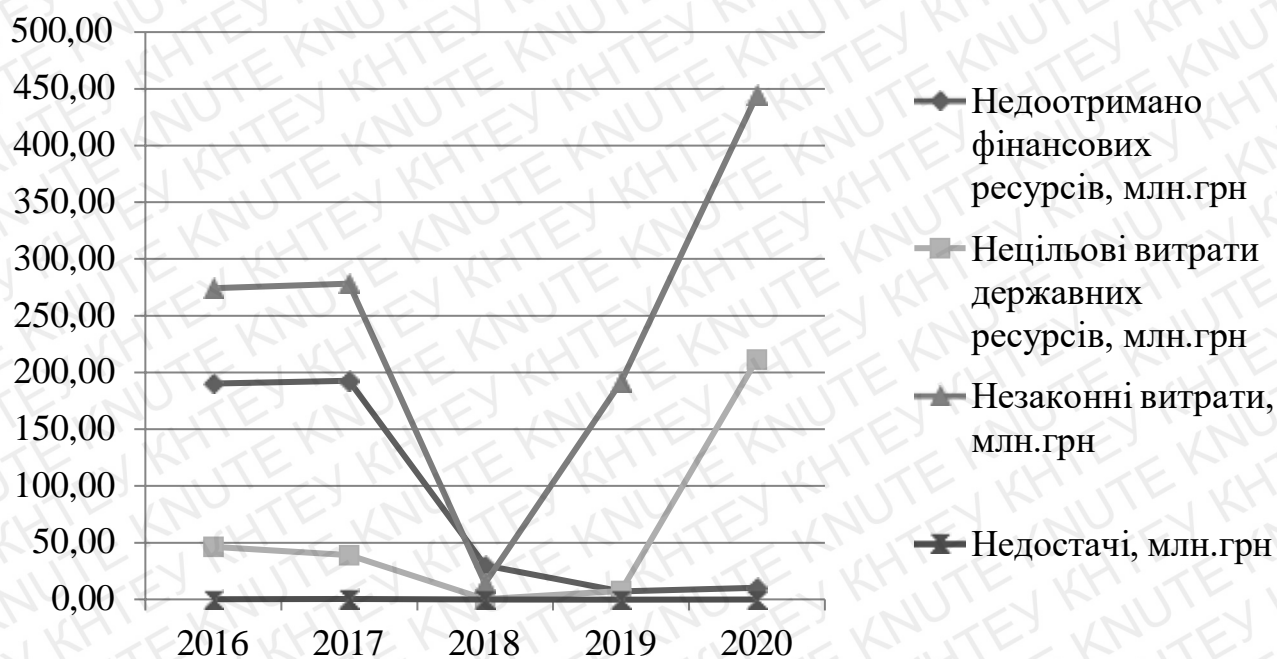
| Показники                                     | Роки   |       |        |       |       |       |        |       |        |       |
|---|--------|-------|--------|-------|-------|-------|--------|-------|--------|-------|
|   | 2016   | %     | 2017   | %     | 2018  | %     | 2019   | %     | 2020   | %     |
| Недоотримано фінансових ресурсів, млн грн     | 190,5  | 37,24 | 192,75 | 37,75 | 30,12 | 67,43 | 7,15   | 3,46  | 10,30  | 1,55  |
| Нецільові витрати державних ресурсів, млн грн | 46,42  | 9,08  | 39,06  | 7,65  | 0,35  | 0,78  | 7,55   | 3,66  | 211,58 | 31,75 |
| Незаконні витрати, млн грн                    | 274,46 | 53,66 | 278,37 | 54,51 | 14,24 | 31,88 | 191,8  | 92,88 | 444,49 | 66,7  |
| Недостачі, млн грн                            | 0,13   | 0,03  | 0,48   | 0,09  | 0,00  | 0,00  | 0,0016 | 0,00  | 0,00   | 0,00  |
| Всього виявлено фінансових порушень млн грн   | 511,51 | 100   | 510,66 | 100   | 44,67 | 100   | 206,50 | 100   | 666,36 | 100   |

*Складено автором на основі [13]*

На рисунку 2.3 представлено динаміку структури виявлених фінансових порушень, незаконних та нецільових витрат державних ресурсів і недостач у 2016-2020 роках.

Зменшення обсягів виявлених фінансових порушень припало на 2018 рік. Це не пов'язано із покращенням стану державного фінансового контролю в країні, насамперед це пов'язано із зменшенням обсягів проведених аудитів. У 2015 році почалася реорганізація Державної фінансової інспекції і перетворення її у Державну

аудиторську службу України. Внаслідок чого протягом 2016 – 2018 років відбулось скорочення кількості проведених заходів контролю, з чим пов'язано зменшення кількості виявлених порушень. Тобто кількість аудитів скоротилась і відповідно не перевіряються деякі напрями використання коштів місцевих бюджетів. З 2019 року відбулося збільшення обсягів виявлених фінансових порушень, аудит місцевих бюджетів відновився і обсяг виявлених порушень почав зростати.



**Рис. 2.3. Динаміка структури виявлених фінансових порушень, незаконних та нецільових витрат державних ресурсів і недостач у 2016 – 2020 рр.**

*Складено автором на основі [13]*

Здійснивши моніторинг виконання місцевих бюджетів за даними Державної казначейської служби України, можна відобразити частину коштів, які було втрачено місцевими бюджетами внаслідок фінансових порушень. Відсоток від коштів місцевих бюджетів не є досить великим, але споглядаючи на розмір порушень, можна сказати, що місцеві бюджети зазнали значних збитків.

Отже, у 2020 році місцеві бюджети втратили 666,36 млн грн, що склало 0,14% від загального обсягу коштів місцевих бюджетів. За останні 5 років частка цього показника зменшувалась, але на 2020 рік змін не спостерігається. Втрачені кошти могли бути спрямовані на розвиток місцевого самоврядування, підвищення добробуту населення, розвиток галузей.

Таблиця 2.3

**Структура фінансових порушень в частині використання коштів місцевих бюджетів за 2016 – 2020 рр.**

| Показники   | Роки      |         |            |            |            |
|---|-----------|---------|------------|------------|------------|
|   | 2016      | 2017    | 2018       | 2019       | 2020       |
| Використання коштів місцевих бюджетів, млн грн                        | 346 343,6 | 490 123 | 563 277,41 | 557 530,57 | 467 451,57 |
| Фінансові порушення, що призвели до втрат державних ресурсів, млн грн | 511,51    | 510,66  | 44,67      | 206,5      | 666,36     |
| Питома вага фінансових порушень, %                                    | 0,15      | 0,10    | 0,01       | 0,04       | 0,14       |

*Складено автором на основі [13,14]*

Розглянувши обсяги проведених аудитів, кількість правопорушень, доцільно зробити висновок, що на даний момент державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів знаходиться не в досить належному стані. Хоч в деяких випадках спостерігається позитивна тенденція, але вона не перекриває ті порушення та їх обсяги, які виявлено при аудиті. Дані свідчать про не достатню компетентність осіб, які розпоряджаються бюджетними коштами, про низький рівень проведення заходів державного фінансового аудиту, порушення закону при використанні коштів місцевих бюджетів та відсутності суворої відповідальності за порушення у використанні коштів.

Державною аудиторською службою України здійснюється системний контроль за усуненням виявлених контрольними заходами недоліків і порушень та повнотою виконання цих вимог. Протягом 2020 року за результатами аудитів виконання місцевих бюджетів до правоохоронних органів було передано 47 аудиторських звітів. За цими аудиторськими звітами було розпочато 15 досудових розслідувань.

Також, за результатами аудиту виконання місцевого бюджету було прийнято 278 управлінських рішень, 22 законодавчих та нормативно-правових актів.

Завдяки вжитим заходам протягом 2020 року органи контролю забезпечили відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів місцевих бюджетів на суму 7,94 млн грн, у тому числі:

- відшкодовано і поновлено витрат, проведених з порушенням законодавства на суму понад 3 млн грн;
- нецільових витрат місцевих бюджетів понад 92 тис грн;
- незаконних витрат на суму 2,9 млн грн [13].

Державна аудиторська служба під час проведення аудиту виконання місцевих бюджетів виявляє причини, що перешкоджають ефективному формуванню та виконанню місцевих бюджетів, а також розробляє пропозиції щодо усунення таких причин. За результатом проведення аудиту виконання місцевого бюджету складається аудиторський звіт, який надсилається місцевій державній адміністрації та/або органу місцевого самоврядування для узгодження і потім подається на розгляд Міністерству фінансів України. Тому, органи місцевого самоврядування, в яких було проведено державні фінансові аудити виконання місцевих бюджетів, мають реальну можливість проаналізувати виявлені в ході аудиту проблеми, зрозуміти їхні причини та скористатися пропозиціями, наданими в аудиторському звіті щодо покращення управління бюджетними коштами та збільшення доходів місцевого бюджету. Але не всі учасники державного фінансового аудиту реагують на зауваження та рекомендації, що сприяє порушення балансу у використанні коштів місцевих бюджетів, виникненні фінансових порушень, незаконного та нецільового використання коштів.

В Україні при виконанні місцевих бюджетів виникають значні фінансові правопорушення, які в цілому пов'язані із неправильним використанням бюджетних коштів, їх неефективним використанням. Переважно проблема полягає у тому, що розпорядники бюджетних коштів не вміють правильно розпоряджатися фінансовими ресурсами, або ж витрачають їх не за призначенням, при цьому порушуючи закон.

Тому, перш за все, необхідно посилювати державний фінансовий контроль за розпорядженням коштами місцевих бюджетів.



## **РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ТА ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ**

### **3.1. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в країнах з розвинутою та трансформаційною економікою**

Державний фінансовий контроль є невід’ємним атрибутом державних фінансів а його реформування – одним із першочергових завдань побудови ефективно діючої системи управління.

Прагнення України до побудови сучасної європейської держави передбачає переосмислення основних закономірностей функціонування державного управління. Серед основних завдань реформування – перебудова механізму державних фінансів з урахуванням передового світового та європейського досвіду й особливостей функціонування вітчизняної фінансової системи.

Через відсутність досвіду реформування та належних нормативних основ Україна потребує перейняття досвіду країн, що вже реформували власну структуру та сформували достатньо потужну систему внутрішнього контролю над рухом коштів на рівні місцевого самоврядування. Відтак використання позитивного міжнародного досвіду дасть змогу створити сприятливі правові, економічні та організаційні умови його реалізації в Україні.

Україна входить до складу таких міжнародних інституцій з питань фінансового контролю:

- Міжнародна організація вищих контрольних органів – INTOSAI;
- Європейська організація вищих органів контролю державних фінансів – EUROSAI.

INTOSAI – є міжнародною професійною організацією, що об’єднує вищі органи фінансового контролю країн, які є членами Організації Об’єднаних Націй. INTOSAI декларує сприяння кращому державному управлінню шляхом заохочення вищих

органів фінансового контролю до сприяння урядам у вдосконаленні їх діяльності, підвищення прозорості бюджетної сфери, забезпечення підзвітності, боротьби з корупцією, сприяння кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь народів [32, с. 66].

Європейська організація вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) була створена у 1990 році і об'єднує 48 вищих органів фінансового контролю (47 європейських вищих органів фінансового контролю і Європейський суд аудиторів). Відповідно до стандарту EUROSAI, основна мета організації – сприяти розвитку співпраці між національними вищими органами фінансового контролю, які входять до неї, а також обміну інформацією і документацією, дослідженням у сфері контролю державних фінансів, створенню університетських кафедр державного аудиту та уніфікації термінології у сфері фінансового контролю [32, с. 74; 180].

Загальні вимоги до державного фінансового контролю найбільш ґрунтовно розкрито в Лімській декларації про керуючі принципи контролю [21], до якої приєдналися практично всі країни, у тому числі і країни Європейського Союзу та Україна. Загальна схема функціонування органів фінансового контролю є подібною у цих країнах, хоча історична та національна ідентичність сформувала деякі відмінності у структурі та функціонуванні підрозділів системи управління державою[10].

Положення декларації використовуються багатьма країнами при розробленні правової бази в сфері контролю, зокрема Великобританії, Німеччині, Франції та Швеції. Названі країни зробили певні внески у розвиток системи державних фінансів і контролю. Досвід організації державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування цих країн ми і розглянемо.

Державні органи влади у світовій практиці, здійснюючи державний фінансовий контроль за бюджетним процесом, мають єдину назву – Вищі органи фінансового контролю. Проте у кожній країні такий орган називається по різному: у Німеччині і Франції це Рахункова палата, Великобританії – Національне контрольно-ревізійне управління, Швеції – Національне Ревізійне Бюро.

Висока ефективність діяльності вищеназваних органів державного фінансового контролю зарубіжних країн заслуговує на увагу. Вони здійснюють контроль переважно за витратою державних коштів і використанням державного майна через контроль витрат коштів міністерствами, відомствами та іншими органами управління, виданих на їх утримання і на реалізацію державних програм, перевірку виробничо-фінансової діяльності приватних фірм із виконання урядових замовлень. У цілому, в результаті перевірок і ревізій їм вдається розкривати і повертати до бюджету значні суми незаконно витрачених державних коштів[1].

Нині у світі існують, щонайменше, два типи взаємовідносин між державою й органами місцевого самоврядування.

Перший тип характерний для країн, де держава не делегує органам місцевого самоврядування своїх повноважень, а отже, не передає для цього необхідні ресурси і, відповідно, не має потреби втручатися в їхню фінансову діяльність. Яскравим прикладом цього є Великобританія та Німеччина[30].

Парламент Великобританії, голосуючи за виділення бюджетних асигнувань, делегує міністерству фінансів повноваження санкціонувати виплати за рахунок цих асигнувань. У свою чергу, міністерство фінансів делегує повноваження міністерствам щодо більшості повсякденних витрат. Вони доповідають про свої фактичні видатки через Відомство генерального скарбничого, яке щомісячно подає звіти до міністерства фінансів[26]. Рахункові палати земель в Німеччині є самостійними і не підпорядковуються Федеральній рахунковій палаті, проте в них єдині цілі і завдання, а методи контролю – схожі. Ці органи часто проводять конференції, координують роботу стосовно підвищення кваліфікації працівників, обмінюються інформацією з метою запобігання дублювання функцій[35].

У бюджетному законодавстві Німеччини докладно з'ясовано, які асигнування виділяються міністерствам, причому жодне міністерство не має повноважень на перенесення коштів, призначених для витрачання, з однієї статті видатків до іншої. У Німеччині загальновідомо, що громади та інші органи місцевого самоврядування повинні отримувати від Федерального уряду та федеральних урядів земель адекватне

фінансування для того, щоб забезпечити належне виконання завдань, поставлених перед ними. Виконання рішень виконавчим органом місцевого самоврядування підлягає контролю з боку ревізійного відділу. Безпосередній контроль і нагляд над виконавчим органом належить у цілому представницькому органу, оскільки саме перед ним щорічно звітує виконавчий орган і саме муніципальна рада чи збори затверджують бюджет і звіт про його виконання. Представницький орган має право у разі неналежного виконання іншим органом делегованих радою чи зборами функцій повернути ці повноваження собі. У Німеччині законодавчо закріплено, що Федеральна рахункова палата є вищою федеральною установою; не належить ані до законодавчої, ані до виконавчої, ані до судової гілки влади; є нейтральним авторитетним органом між парламентом і урядом та в ролі незалежного органу фінансового контролю підпорядковується лише закону.

Варто відмітити, що незалежними від уряду й парламенту органами державного контролю також є Суд аудиту Бельгії й Суд аудиту Нідерландів. Ці інститути мають виняткові права самостійного планування та впровадження діяльності.

Другий тип взаємовідносин мають країни, де держава делегує частину своїх повноважень органам місцевого самоврядування. За таких умов ці органи є не лише захисниками інтересів місцевих громад, а й агентами держави у виконанні її повноважень. При цьому держава, передаючи органам місцевого самоврядування відповідні ресурси, і надалі залишається, згідно з конституцією, гарантом прав і свобод громадян. Саме тому держава не може відмовитися від права відстежувати, як забезпечують реалізацію цих стандартів органи місцевого самоврядування, тобто від здійснення зовнішнього державного фінансового контролю виконання цими органами делегованих повноважень[30]. До таких країн відноситься Франція.

Рахункова палата Франції є незалежним органом від парламенту і уряду, проте діє колегіально і саме цим суттєво відрізняється від вищих контрольних органів інших країн. У Франції місцеве самоврядування представлене 36 тис комун, у кожній з яких є державний бухгалтер, що реалізує функцію державного внутрішнього контролю. Державне казначейство Франції стало першим органом, який запровадив

у себе систему внутрішнього аудиту. І на цей час зазначений орган в цьому питанні зберігає першість. У низці інших країн за місцевими бюджетами наглядають як органи урядового фінансового контролю, так і державного зовнішнього фінансового контролю.

Наприклад, в Швеції контролюючі органи діють на трьох рівнях: національному, округу і муніципалітету. Національне ревізійне бюро є центральним агентством з питань фінансової звітності і ревізії. Генеральний ревізор керує діяльністю бюро, в якому працює 375 працівників. Близько 100 з них займаються перевіркою ефективності використання грошових коштів, 140 – фінансовою ревізією, 90 – прогнозами і фінансовою звітністю, а інші здійснюють адміністративні питання, підготовку кадрів. Вплив парламенту на діяльність Національного ревізійного бюро проявляється у спільному затвердженні напрямів його діяльності. Муніципалітети і окружні ради мають своїх власних ревізорів, затверджених на політичному рівні[35].

Поряд з інститутами зовнішнього контролю у більшості країн діють також урядові контрольно-ревізійні системи, які здійснюють внутрішній контроль. Перш за все це Міністерства фінансів (Німеччина, Канада, Швеція, Польща, Угорщина тощо). Міністерства фінансів під назвою Державних казначейств функціонують у США та Великобританії, як Міністерство фінансів та економіки – у Франції [26].

Ознаками, властивими зарубіжним контрольно-рахунковим органам, є:

- 1) незалежність контрольних-рахункових органів від виконавчої та законодавчої влади;
- 2) акцент на цільове використання, економічність, ефективність програм витрачання фінансових коштів (з обов'язковим зазначенням її критеріїв);
- 3) ефективність діяльності контрольно-ревізійних органів, що визначається шляхом порівняння засобів, витрачених на її здійснення і отриманих у результаті «доходів» (грошові кошти, повернуті в бюджет і/або не витрачені з порушенням бюджетного законодавства, можлива упущена вигода від розпорядження державним чи муніципальним майном тощо).

Загальним елементом у правовому статусі сучасних верховних контрольних установ майже всіх зарубіжних країн є:

- закріплена конституціями підзвітність парламенту;
- інституціональна незалежність від органів виконавчої влади;
- самостійність у питаннях планування й виконання аудиту.

Незалежність ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту, самостійності в питаннях прийняття рішень стосовно оприлюднення результатів досліджень тощо. В усіх, без винятку, зарубіжних країнах поширений незалежний аудит, але у кожній з них має свої особливості. Водночас, вивчення особливостей та досвіду здійснення аудиту в зарубіжних країнах важливе, оскільки він тільки починає запроваджуватись в Україні.

Висока ефективність бюджетно-фінансового контролю в зарубіжних країнах забезпечується тим, що керівники вищих органів державного фінансового контролю призначаються й затверджуються парламентами на триваліший період, ніж терміни повноважень самих парламентарів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту в разі професійної невідповідності чи зловживань. У США такий термін становить 15 років; у Німеччині, Австралії та Угорщині – 12; у Канаді – 10; у Болгарії – 9; у Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії – 6 років[30, с. 36].

Як правило, у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності. В Україні керівний склад центральних органів виконавчої влади не має й частки тієї правової захищеності, що є в їх колег за кордоном. Призначення на вищі керівні посади до контрольних установ відбувається за принципом партійної приналежності або політичної доцільності на невизначений термін, що свідчить про недотримання одного з основних принципів формування системи державного фінансового контролю – незалежності фінансових контролерів всіх рівнів.

Оскільки органи державного фінансового контролю мають надзвичайно широкі повноваження, важливим є питання гарантування їх незалежності та автономності. Керівництво таких установ у зарубіжних країнах має різні гарантії, зокрема:

— свого перебування на посаді й гарантованого фінансування; – свободи у визначенні пріоритетів у діяльності;

— у складанні планів роботи вищого органу фінансового контролю.

У більшості зарубіжних країн визначення пріоритетів у роботі вищих органів фінансового контролю (у тому числі затвердження початкового плану перевірок і ревізій):

— є його прерогативою (Польща, Японія [4, с. 70], Німеччина, Австрія, Бельгія, Чехія та ін.);

— розробляється за участю парламенту (Швеція) [15].

Рахункова палата також володіє багатьма елементами організаційної незалежності. Однак Конституція України не передбачає чіткого визначення незалежного правового статусу Рахункової палати, що робить її діяльність потенційно вразливою.

Отже, практика зарубіжних країн свідчить про необхідність ретельного контролю за вихідними бюджетними потоками урядовими структурами, особливо за умов бюджетного дефіциту. Організація контролю в різних країнах відрізняється обсягами повноважень, які делегуються органам виконавчої влади – міністерствам та бюджетному відомству.

Розглянувши світовий досвід, можна виділити основні критерії фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів: законність використання коштів, відповідність видатків встановленим нормативам, доцільність, цільове та ефективне використання коштів. Перевірка законності передбачає визначення відповідності фінансової роботи підприємства, установи, організації, державного органу чинним нормативно-правовим актам.

Використання позитивного досвіду діяльності зарубіжних держав може бути важливим фактором удосконалення вітчизняної системи державного фінансового контролю. Узагальнення світового досвіду свідчить, що для більшості країн характерним є такий вид контролю як аудит, що виступає як інструмент попередження бюджетних порушень і мінімізації наслідків зловживань бюджетними

коштами для суспільства. Його необхідно розвивати й у нашій країні, тому що бюджетна система повинна орієнтуватися не просто на освоєння державних коштів, а й на досягнення конкретного соціально-економічного результату.

Узагальнивши зарубіжний досвід проведення державного фінансового контролю можемо зробити такі висновки:

- система державного фінансового контролю кожної країни ЄС побудована на єдиних міжнародних стандартах (нормах, принципах), у тому числі стандартах зовнішнього та внутрішнього контролю;
- високий рівень незалежності посадових осіб органів державного фінансового контролю країн (контролерів, ревізорів, аудиторів) забезпечується відповідними законодавчими нормами;
- умови для розвитку систем державного фінансового контролю в країнах ЄС створюються як на рівні держави, так і на рівні діяльності відповідних міжнародних організацій.

Для України з метою опанування нових підходів до організації державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, цікавим є вивчення досвіду зарубіжних країн. На основі розглянутих підходів, які використовують зарубіжні країни, необхідно розробити рекомендації для покращення стану державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування.

### **3.2. Пріоритетні напрями розвитку державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування в Україні**

Удосконалення системи державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування – важливе питання в сучасних умовах проведення реформи децентралізації в Україні. Місцеве самоврядування має недостатньо практики, щоб забезпечити соціально – економічний розвиток територій та якісний рівень публічних послуг, що надаються населенню. Система державного фінансового контролю та аудиту, яка побудована в Україні, не забезпечує на



належному рівні фінансово-бюджетну дисципліну, як в цілому в державі, так і на місцевому рівні, зокрема. Це є наслідком ряду проблем, які створюють тенденції щодо зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень. Орієнтуючись на розглянуті нами питання, які стосуються державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів, можна виділити основні проблеми та недоліки та знайти напрями їх вирішення.

До основних проблем державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів відносять:

1. Правові:

1.1. Недосконале законодавство;

2. Кадрові:

2.1. Стандарти їхньої діяльності, заробітна плата, умови праці;

2.2. Проблеми професійної підготовки та перепідготовки кадрів;

2.3. Незацікавленість з боку керівників місцевих органів виконавчої влади у підвищенні дієвості та ефективності фінансового контролю;

3. Організаційні:

3.1. Відсутність цілісної організаційної структури;

3.2. Недостатня увага контрольним діям, які забезпечують профілактичну функцію контролю;

3.3. Незабезпечення належної взаємодії між органами державного фінансового контролю, що посилює дублювання в роботі;

3.4. Низька відповідальність учасників бюджетного процесу;

4. Методологічні:

4.1. Відсутність єдиного методологічного забезпечення державного фінансового контролю в частині встановлення системи економічних показників (критеріїв), які відображають стан фінансової дисципліни, та методики їх розрахунку;

4.2. Відсутність єдиних підходів до використання новітніх методів державного фінансового контролю;

5. Інформаційно-аналітичного забезпечення:

5.1. Проблема розвитку єдиної інформаційної системи, в т.ч. вдосконалення програмно-технічної бази, питання стандартизації, уніфікації, обміну фінансовою й управлінською інформацією.

Наведені проблеми у своїй сукупності призводять до зниження ефективності проведення державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, нераціонального управління державним майном і використання бюджетних ресурсів. Все це вказує на необхідність пошуку шляхів удосконалення державного фінансового контролю та аудиту, враховуючи як особливості національної економіки, так і позитивний зарубіжний досвід у цій сфері фінансових відносин, який ми розглянули у попередньому розділі.

Проблема кадрів органів державного фінансового контролю, стандарти їхньої діяльності, заробітна плата, умови праці та оплати відряджень ускладнюють залучення кваліфікованих працівників в органи урядового контролю. Неefективне здійснення цільової підготовки фахівців для органів державного фінансового контролю, відсутня також необхідна координація взаємодії між контролюючими органами щодо підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів[32].

Для покращення ситуації у цьому питанні пропонуємо проводити на постійній основі навчально-наукові заходи, що сприятимуть не лише підвищенню кваліфікації перевіряючих, а й ліквідації застарілих пріоритетів здійснення ревізійної діяльності, таких як покарання за скоєні бюджетні порушення, та формування принципово нового менталітету, націленого на попередження і вчасне виявлення порушень, а також надання рекомендацій щодо способів мінімізації можливих наслідків для держави та суспільства, також, на нашу думку необхідно здійснювати заохочення працівників, що підвищить їх стимул до праці.

Також, щоб створити умови на місцевому рівні для підготовки та перепідготовки кадрів, важливим є розвиток у закладах вищої освіти освітніх програм та навчальних курсів з підготовки державних аудиторів з врахуванням специфіки контролю за місцевими бюджетами. Запровадити кваліфікаційне навчання працівників контрольних органів, які проводять аудити ефективності, забезпечити їх літературою,

проводити конференції та семінари із зарубіжними аудиторами для застосування їх позитивного досвіду.

Однією з головних проблем існування малоефективного внутрішнього фінансового контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів є несформованість інституцій, які б забезпечували його дієвість у кожному окремому регіоні.

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

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

2) у структурі органів місцевого самоврядування передбачити створення окремого підрозділу, на який би покладалися функції проведення внутрішнього фінансового контролю (внутрішнього аудиту)[23];

3) забезпечити децентралізацію процесу фінансового управління та контролю при чіткому визначенні відповідальності, функцій, завдань та ресурсів;

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

5) розширення форм і методів взаємовідносин з громадськістю під час планування контрольно-аналітичних та експертних заходів, що проводяться Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою України, і опрацювання їх результатів[34].

До особливостей, існуючих на місцевому рівні, відносять також недостатній рівень контролю за витратами коштів органів місцевого самоврядування. Тому з

метою підвищення законності та ефективності управління коштами місцевих бюджетів необхідно вдосконалити організаційно-правові засади проведення державного фінансового аудиту місцевих бюджетів Державною аудиторською службою України, а саме:

- врегулювати та привести вітчизняне законодавство у відповідність до міжнародних норм й стандартів, що забезпечить розуміння нормативно-правових актів;

- координацію контрольної діяльності Державної аудиторської служби України з Рахунковою палатою, яка також здійснює зовнішній державний фінансовий контроль, що забезпечить суб'єктів контролю додатковими відомостями про певний підконтрольний суб'єкт;

- формування комплексного методичного забезпечення, що дасть змогу підвищити результативність та позитивний ефект кожного конкретного контрольного заходу;

- підвищити рівень доступності, гласності та відкритості інформації, яка збирається та аналізується Державною аудиторською службою України, щоб дозволити суспільству здійснювати належний громадський контроль;

- запровадити сучасні інформаційні технології, які мають охоплювати процес управління всіма видами місцевих фінансів.

Недоліком у процесі здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування, також можемо зазначити недостатньо швидке реагування правоохоронних органів у випадках фінансових порушень, відсутню належну відповідальність посадових осіб за порушення законів та відповідне відшкодування втрачених ресурсів; відсутність жорсткої адміністративної відповідальності за бюджетні правопорушення та невідшкодування спричинених збитків, неможливість притягнути винних осіб до відповідальності або тільки в окремих випадках.

Ще одним аспектом є недостатня взаємодія Державної аудиторської служби України з правоохоронними та судовими органами (зволікання судів з розглядом

справ, безпідставне звільнення від відповідальності правопорушників, несвоєчасне інформування органів 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 [28, с.265].

Для вирішення даної проблеми доцільно запровадити загальний моніторинг зведених даних про виявлені порушення фінансової дисципліни та відшкодовані збитки. Необхідно здійснювати контроль саме за особами, які здійснюють розпорядження коштами місцевих бюджетів. Доцільним є введення певних санкції у разі порушення закону зі сторони вищезгаданих осіб, притягувати їх до адміністративної або кримінальної відповідальності. На нашу думку, треба частіше здійснювати перевірку об'єктів, які відзначились найбільше у обсязі незаконно та неефективно витрачених коштів, а також необхідно, щоб особи або органи на які покладається розпорядження фінансовими ресурсами частіше звітували про свою діяльність.

Не можемо не відмітити роль Рахункової палати в процесі державного фінансового контролю місцевих бюджетів. Дуже важливим питанням є визначення місця органу державного фінансового контролю в структурі гілок влади та наявності в неї можливості контролювати органи виконавчої влади як на рівні міністерства, так і на місцях. Орієнтуючись на вищерозглянуту інформацію та позитивний світовий досвід можна зробити висновок про необхідність наділення Рахункової палати правом представляти інтереси держави у цивільному й арбітражному судочинстві. Рахункова палата володіє багатьма елементами організаційної незалежності. Однак Конституція України не передбачає чіткого визначення незалежного правового статусу Рахункової палати, що робить її діяльність потенційно вразливою. Варто надавати вищому органу фінансового контролю правові повноваження для встановлення аудиторських стандартів до регіональних і місцевих органів зовнішнього контролю. Вищий орган фінансового контролю повинен мати

повноваження задіяти свої ресурси там, де, на його думку, вони будуть використані найбільш ефективно. У зв'язку з необхідністю підвищення ролі Рахункової палати та ефективності виконання його завдань необхідне створення поряд із регіональними контрольно-рахунковими органами його територіальних підрозділів, які б безпосередньо перебували в різних регіонах країни.

Враховуючи вищенаведене, пропонуємо здійснити такі заходи, спрямовані на посилення ролі та незалежності Рахункової палати:

- 1) надання права законодавчої ініціативи Рахунковій палаті, що додасть додаткової незалежності;
- 2) рішення Рахункової палати не можуть бути оскаржені в суді, що пришвидшить виправлення негативних явищ із бюджетними коштами;
- 3) наповнення бюджету Рахункової палати частиною коштів, що була повернута до бюджету за рішенням окремої комісії Верховної Ради України;
- 4) надання можливості Рахунковій палаті формування власних надходжень за рахунок консультативних послуг;
- 5) необхідне створення поряд із регіональними контрольно-рахунковими органами його територіальних підрозділів, які перебували б безпосередньо в різних областях країни.

Отже, за результатами проведеного дослідження можна зауважити, що український фінансово-бюджетний механізм державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні знаходиться на етапі свого становлення.

Пріоритетними напрямками розвитку при аналізі стану державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів, ми можемо визначити:

- поліпшення діяльності контролюючих органів завдяки чіткому визначенню їх функцій і повноважень, створенню й відпрацюванню механізму координації роботи;
- встановлення систематичного обміну фінансовою й управлінською інформацією між контролюючими органами. Тобто доцільним є створення єдиної інформаційно-аналітичної бази даних;

- скасування обмежень при здійсненні попереднього, поточного й наступного фінансового контролю, а також забезпечення раптовості його проведення;
- підвищення дієвості попереднього контролю у результаті залучення органів Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України та фінансових органів до здійснення згаданого контролю на стадії формування кошторисів бюджетних установ;
- забезпечення адаптації національної системи перевірок до стандартів і норм міжнародного права у сфері державного фінансового контролю;
- створення умов для підвищення кваліфікації працівників органів державного фінансового контролю відповідно до нових кваліфікаційних вимог та методик, здійснення стимулювання їх до праці;
- посилення відповідальності керівників на всіх рівнях державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та чітко встановити її межі в законодавстві;
- посилити роль та незалежність Рахункової палати України.

Пріоритетними напрямками розвитку державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування є формування інституційного забезпечення, встановлення правового статусу інституцій, чітке визначення прав і обов'язків, методів і форм контрольних заходів у сфері управління місцевими фінансами. Важливо базуватися на принципі фінансової децентралізації системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів, яка б відповідала сучасним запитам і сприяла стабільному зростанню економіки України та її регіонів. Зокрема, потрібно розмежувати компетенції між усіма рівнями влади одночасно, визначивши функціональні повноваження органів державної влади й місцевого самоврядування, у тому числі обласних та районних рад, виключаючи їх дублювання. Все це дасть змогу забезпечити ефективне, цільове та результативне використання коштів місцевих бюджетів та посприятиме розвитку органів місцевого самоврядування.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування має суттєвий вплив на соціально-економічний розвиток країни. Саме тому дослідження питання удосконалення системи державного фінансового контролю за рухом коштів місцевого самоврядування і пошук резервів їх збільшення є актуальним в наш час.

Державний фінансовий контроль - один з інструментів державного управління, що дає змогу зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів місцевого самоврядування, а в частині місцевих фінансів цю роль виконує державний аудит виконання місцевих бюджетів. Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів контролює напрями та обсяги використання коштів органів місцевого самоврядування, аудит, в свою чергу, є формою державного фінансового контролю, тому він досліджує всі проблеми використання бюджетних коштів та знаходить причини які перешкоджають виконанню місцевого бюджету та можливості їх вирішення.

Роль державного фінансового контролю і аудиту у регулюванні та виконанні місцевих бюджетів з кожним роком зростає. Вони допомагають вирішити проблеми нестачі коштів у місцевих бюджетах, виявляють незаконні та неефективні напрями витрачання бюджетних коштів, сприяють виявленню резервів для наповнення місцевих бюджетів та підвищують рівень фінансової дисципліни.

На сьогодні контролюючими повноваженнями у сфері місцевих бюджетів наділені як органи державної влади, так і місцевого самоврядування, а також і громадські інститути. Вищим органом контролю державних фінансів в Україні є Рахункова палата. Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Рахункова палата систематично здійснює тематичні перевірки використання коштів, виділених у вигляді дотацій та субвенцій, на предмет їх законного витрачання



і освоєння в регіонах відповідно до цілей, на які вони надавалися із центрального бюджету. Державна аудиторська служба України, в свою чергу, перевіряє стан виконання місцевого бюджету, ефективність використання коштів місцевих бюджетів тощо. Розглянувши, інституційні особливості державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів, було виявлено дублювання функцій, які здійснюють органи контролю. Вважаємо, що функції контролю не повинні дублюватися, кожен орган повинен нести відповідальність за свій напрям контролю та аудиту.

На даний момент державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів знаходиться не в досить належному стані. Частка проведених аудитів місцевих бюджетів у загальній кількості проведених заходів контролю протягом 5 років суттєво зменшилась. Їх обсяг також скоротився за останній рік вдвічі. За аналізований період, починаючи з 2016 року, кількість виявлених порушень збільшилась на 154,85 млн грн що у відсотковому співвідношенні складає майже 30% у порівнянні з 2016 року. Хоч в деяких випадках спостерігалась позитивна тенденція, але вона не перекриває ті порушення та їх обсяги, які виявлено при аудиті. Через недостатню кількість проведених заходів аудиту, низький контроль за розпорядниками бюджетних коштів та цільовим використанням фінансових ресурсів, місцеві бюджети зазнають значних збитків. Аналізуючи діяльність Державної аудиторської служби України, можна відзначити заходи, які здійснюються для повернення коштів для бюджету, але оскільки неефективне та незаконне використання коштів продовжує бути основним фактором у фінансових порушеннях, важливим є запровадження більш суворих умов та підвищувати якість фінансового контролю за використанням фінансових ресурсів.

Виявлені порушення та недоліки у системі державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів потребують якнайшвидшого вирішення, тому аналіз зарубіжного досвіду у цій сфері є доречним. Державні органи влади у світовій практиці, здійснюючи державний фінансовий контроль за бюджетним процесом, мають єдину назву – Вищі органи фінансового контролю. Висока ефективність

діяльності таких органів державного фінансового контролю зарубіжних країн заслуговує на увагу. Вони здійснюють контроль переважно за витратою державних коштів і використанням державного майна через контроль витрат коштів міністерствами, відомствами та іншими органами управління, виданих на їх утримання і на реалізацію державних програм, перевірку виробничо-фінансової діяльності приватних фірм із виконання урядових замовлень. У цілому, в результаті перевірок і ревізій вдається повертати до бюджету значні суми витрачених державних коштів.

Пріоритетними напрямками розвитку державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів та органів місцевого самоврядування є:

- врегулювати та привести вітчизняне законодавство у відповідність до міжнародних норм й стандартів, що забезпечить розуміння нормативно-правових актів;
- підвищити рівень доступності, гласності та відкритості інформації, яка збирається та аналізується Державною аудиторською службою України, щоб дозволити суспільству здійснювати належний громадський контроль;
- створення умов для підвищення кваліфікації працівників органів державного фінансового контролю відповідно до нових кваліфікаційних вимог та методик, здійснення стимулювання їх до праці;
- розмежувати компетенції між усіма рівнями влади одночасно, визначивши функціональні повноваження органів державної влади й місцевого самоврядування, у тому числі обласних та районних рад, виключаючи їх дублювання.

Державний фінансовий контроль та аудит місцевих бюджетів знаходиться на етапі свого становлення. Важливим є сприяння розвитку даної системи з метою виявлення додаткових ресурсів не лише в регіони, а й в економіку країни в цілому. Використання світового досвіду та приймання зважених рішень сприятиме підвищенню ефективності державного фінансового контролю та аудиту використання коштів місцевих бюджетів та розвиток органів місцевого самоврядування.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бедринець М.Д. Публічні фінанси України: стан та перспективи реформування. *Система державного фінансового контролю: вітчизняна практика та зарубіжний досвід*: збірник матеріалів наукового семінару., м. Ірпінь. 2021.С. 6–7.
2. Беля А. Р. Можливості імплементації світового досвіду державного фінансового контролю місцевих бюджетів Львів, 2019. С. 60–67.
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>;
4. Васильева М.В. Особенности контрольно-счетных систем зарубежных стран и опыт их интеграции. *Финансы и кредит*. 2009. № 6(342). С. 70–81.
5. Виговська Н.Г. Реформування системи фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів Вісник СумДУ. Серія “Економіка”, 2020. № 3. URL: [https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/80648/1/Vyhovska\\_%20state\\_financial\\_control.pdf](https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/80648/1/Vyhovska_%20state_financial_control.pdf).
6. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коупатрий М. М. Державний фінансовий контроль : навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2009. 424 с;
7. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України : дис. канд. ек. наук : 08.00.08 Львів, 2018. 222 с.
8. Данчевська І. Р. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів. *Бізнес та інтелектуальний капітал*. 2017. №5. С. 107–110.
9. Дікань Л. В., Синюга Н.В. Фінансово-господарський контроль: навч. посібник. Харків.: ХНЕУ, 2011, 430 с.;
10. Дікань Л.В., Голуб Ю.О., Синюгіна Н.В. Державний аудит: навчальний посібник.: Знання, 2011. 503 с;
11. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2011. С. 36;

12. Досвід децентралізації у країнах Європи : збірник документів / за заг. ред. В.Б. Гройсмана ; пер. з ін. мов. Київ, 2015. 766 с
13. Звіти Державної аудиторської служби України. Державна аудиторська служба України. 2016. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53>;
14. Звітність Державної казначейської служби України/ Державна казначейська служба України. 2016. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>;
15. Карпишин Н. І. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів як спосіб підвищення рівня управління бюджетними ресурсами. *Четверті Всеукраїнські наукові читання пам'яті С.І. Юрія*: збірник наук. Праць. Тернопіль: Вектор, 2018. С. 115.
16. Клець Л. Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні. *Донбаська державна машинобудівна академія*. Краматорськ. URL: [http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/2610/st\\_42\\_4.pdf](http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/2610/st_42_4.pdf).
17. Лімська декларація керівних принципів контролю від 01.01.1977. Верховна Рада України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text);
18. Мировой опыт организации государственного и муниципального финансового контроля. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mirovoy-opyt-organizatsii-gosudarstvennogo-i-munitsipalnogo-finansovogo-kontrolya-i-vozmozhnost-ego-primeneniya-v-rossii/viewer>;
19. Особливості здійснення державного фінансового контролю на місцевому рівні в контексті децентралізації. *Державний фінансовий контроль, незалежний аудит та аналіз: проблеми та перспективи розвитку*: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції. Ірпінь: Університету державної фіскальної служби України, 2019. С. 50–54.
20. Положення про Державну аудиторську службу України від 3 лютого 2016 р. № 43 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п#Text.4>

21. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету міністрів України від 3.02.2016р. №3. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016>;
22. Про затвердження Порядку контролю за здійсненням органами місцевого самоврядування делегованих повноважень органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 9 березня 1999 р. № 339. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/339-99-п#Text>;
23. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів від 12 травня 2007 року № 698 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-п#Text>;
24. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів. Постанова КМУ від 12 травня 2007 р. № 698. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF#Text>;
25. Про місцеве самоврядування. Закон України від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text>;
26. Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 р. № 576-VIII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>;
27. Романів Є.М., Гончарук С.М, Приймак С.В., Даниляк Л.Я. Розвиток державного фінансового контролю в Україні : монографія. Львів: Львівська державна фінансова академія., 2015. 176 с.
28. Скоропад І.С. Пахолок Н.І. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування. *Науковий вісник НЛТУ України*, 2011. №. 21.3. С. 263-268
29. Скрипник Г.О. Примачок Г.В. Державний фінансовий контроль виконання місцевих бюджетів. *«Економічні студії»*. Львів, 2019. С. 148–154.

30. Собкова Н.Д., Ібрагімова Л.С., Ібрагімов Е.Ю. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів: теоретичний та практичний аспект. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2018. №800. С. 28–34.
31. Стефанюк І.Б. Нова парадигма розвитку державної контрольно – ревізійної служби. *Фінанси України*. 2009. № 9. С. 3-11
32. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. Харків, 2013, 497с;
33. Хомутенко В. П., Хомутенко А.В. Аудит місцевих бюджетів як запорука фінансової безпеки регіону. *Економічні наука*. Одеса. С. 9.
34. Шевчук О.А. Лісовий А.В. Інституційна та організаційна складова державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів: сучасний стан і напрями удосконалення: монографія. Ірпінь. 2020. С. 300–327.
35. Шулюк Б. С. Шляхи розвитку державного фінансового контролю в Україні у контексті досвіду економічно розвинутих країн. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*, Тернопіль. 2018. URL: [http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/33365/1/Шулюк\\_стаття.pdf](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/33365/1/Шулюк_стаття.pdf)