

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАЦІОНАЛЬНЕ АГЕНТСТВО УКРАЇНИ З ПИТАНЬ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ У ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ

*навчальний
посібник*



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАЦІОНАЛЬНЕ АГЕНТСТВО УКРАЇНИ
З ПИТАНЬ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ У ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ

Навчальний посібник

Тернопіль
2018

УДК 336.711.65:351

Д 36

Автори:

Гупаловська М. Б., к.е.н., доцент кафедри фінансів ім. С.І. Юрія: розділ 7;

Коваль С. Л., к.е.н., доцент кафедри фінансів ім. С.І. Юрія: розділ 3;

Русін В. М., к.е.н., доцент кафедри фінансів ім. С.І. Юрія: розділ 6;

Сидор І. П., к.е.н., доцент кафедри фінансів ім. С.І. Юрія: розділи 2, 5;

Шулюк Б. С., к.е.н., доцент кафедри фінансів ім. С.І. Юрія: розділи 1, 4.

Рецензенти:

Бондарук Таїсія Григорівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Держерука Євген Романович – начальник Управління Західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області.

Забаштанський Максим Миколайович – доктор економічних наук, доцент, Директор навчально-наукового інституту бізнесу, природокористування і туризму Чернігівського національного технологічного університету.

Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного економічного університету (протокол № 5 від 21 грудня 2018 року)

Державний фінансовий контроль у публічному управлінні :
Д 36 навч. посібн. / Колектив авторів; за ред. В. М. Русіна та Б. С. Шулюк.
Тернопіль: Осадца Ю.В., 2018. 214 с.

ISBN 978-617-7516-94-0

Навчальний посібник підготовлено відповідно до програми курсу з дисципліни «Державний фінансовий контроль у публічному управлінні», яку включено до навчального плану підготовки студентів другого (магістерського) рівня вищої освіти, галузі знань 28 «Публічне управління та адміністрування» спеціальності 281 «Публічне управління та адміністрування». Розкрито теоретичні основи та вітчизняну практику здійснення державного фінансового контролю; висвітлено його сутність та обґрунтовано роль в публічному управлінні; досліджено особливості діяльності контролюючих органів, еволюційні аспекти їхнього розвитку; розглянуто світову практику проведення державного фінансового та наголошено на необхідності його реформування в Україні.

УДК 336.711.65:351

ISBN 978-617-7516-94-0

© Колектив Авторів, 2018

©ФОП Осадца Ю.В., 2018

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	6
РОЗДІЛ 1. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ТА ЙОГО РОЛЬ В ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ.....	8
1.1. Сутність, завдання та функції державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки	8
1.2. Складові елементи системи державного фінансового контролю	12
1.3. Класифікація державного фінансового контролю: види, форми та методи	19
1.4. Законодавче підґрунтя здійснення державного фінансового контролю	24
1.5. Державний фінансовий контроль в управлінській діяльності держави	28
РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	38
2.1. Органи державного фінансового контролю в Україні та їх класифікація	38
2.2. Головні завдання і функції органів державного фінансового контролю	41
2.3. Напрями вдосконалення координації діяльності органів державного фінансового контролю в Україні.....	48
РОЗДІЛ 3. ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ: ОРГАНІЗАЦІЯ, ПРОВЕДЕННЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЮ	60
3.1. Завдання та повноваження Рахункової палати Верховної Ради України.....	60
3.2. Організація та порядок проведення державного фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою.....	64
3.2.1. Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) за надходженням та використанням коштів Державного бюджету.....	65

3.2.2. Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) щодо фінансування державного бюджету, державного боргу і гарантованого державою боргу	68
3.2.3. Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо діяльності Національного банку України та здійснення закупівель	70
3.3. Етапи фінансового аудиту Рахункової палати Верховної Ради України	72
РОЗДІЛ 4. КОНТРОЛЬНІ ДІЇ В СИСТЕМІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	81
4.1. Завдання та основні функції Державної аудиторської служби України	81
4.2. Організація та порядок проведення державних фінансових аудитів.....	87
4.2.1. Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання.....	87
4.2.2. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм.....	89
4.2.3. Державний фінансовий аудит місцевих бюджетів	91
4.2.4. Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм.....	95
4.2.5. Державний фінансовий аудит інвестиційних проектів	96
4.3. Моніторинг та перевірка публічних закупівель	97
4.4. Планування та порядок проведення інспектування	100
4.5. Взаємодія Державної аудиторської служби України з іншими контролюючими та правоохоронними органами	106
РОЗДІЛ 5. СИСТЕМА ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ В УПРАВЛІННІ ПУБЛІЧНИМИ ФІНАНСАМИ	114
5.1. Становлення та розвиток Державної фіскальної служби в Україні	114
5.2. Загальні принципи організації діяльності ДФСУ: завдання, функції, права та обов'язки її працівників	118
5.3. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності ДФСУ	123
5.4. Види перевірок та порядок проведення контрольних перевірок органами ДФСУ	127

РОЗДІЛ 6. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЗА ПУБЛІЧНИМИ ФІНАНСАМИ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	136
6.1. Сутність та призначення казначейського контролю в управлінні публічними фінансами	136
6.2. Контроль органів казначейства при зарахуванні надходжень до бюджетів та державних цільових фондів	141
6.3. Здійснення контролю органами казначейства за використанням публічних коштів	147
6.4. Контроль органів за веденням бухгалтерського обліку і складанням звітності	159
6.5. Застосування органами казначейства заходів впливу за порушення бюджетного законодавства	161
РОЗДІЛ 7. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ І ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	177
7.1. Основоположні засади щодо формування моделей державного фінансового контролю у країнах ЄС	177
7.2. Міжнародна практика державного фінансового контролю	180
ГЛОСАРІЙ ТЕРМІНІВ З ДИСЦИПЛІНИ «ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ У ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ»	191
ВИКОРИСТАНА ТА РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	203

ПЕРЕДМОВА

В умовах стійкого зростання державних витрат в Україні дедалі більше увага зосереджується на дотриманні фінансово-бюджетної дисципліни розпорядників бюджетних коштів. Адже в бюджетному секторі економіки постійно присутні ризики та загрози, які виникають у зв'язку з порушенням бюджетного законодавства внаслідок нецільового та неефективного використання бюджетних коштів. Це не дає змоги забезпечити виконання дохідної частини бюджету, своєчасне й повне фінансування державних і місцевих програм, складання достовірних статистичних даних, правильне ведення бухгалтерського обліку.

Відстеження впливу негативних тенденцій на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій стосовно покращення результативності використання фінансових ресурсів забезпечує система державного фінансового контролю. Тому надзвичайно актуальним сьогодні є розкриття методологічних і методичних питань здійснення державного фінансового контролю та визначення основних пріоритетів його розвитку.

Головним завданням дисципліни «Державний фінансовий контроль у публічному управлінні» є вивчення студентами й слухачами магістратури теоретичних та організаційних основ проведення державного фінансового контролю, методики здійснення інспектування та державного фінансового аудиту, що здійснюється органами державного фінансового контролю, порядку документування та реалізації матеріалів контрольних заходів, принципів організації державного фінансового контролю за фінансово-господарською діяльністю розпорядників бюджетних коштів. Оволодіння цією дисципліною дасть змогу виробити у студентів та слухачів магістратури навички практичного використання методів та прийомів державного фінансового контролю в контрольно-ревізійному процесі.

Вивчення дисципліни спрямоване на вирішення таких завдань:

– з'ясувати етапи проведення контрольних заходів, що здійснюються органами державного фінансового контролю;

– ознайомитися з методикою та джерелами ревізії й аудиту, нормативно-правовою базою, що регламентує порядок здійснення контрольних заходів органами державного фінансового контролю;

– оволодіти порядком документування результатів контрольних заходів, реалізації матеріалів контрольних заходів та застосування штрафних санкцій.

У результаті вивчення дисципліни «Державний фінансовий контроль у публічному управлінні» студенти та слухачі магістратури повинні вміти:

– застосовувати методи державного фінансового контролю, що використовуються при здійсненні ревізій та аудитів фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю;

– документувати результати контрольних заходів;

– виконувати контрольні процедури під час перевірки окремих ділянок фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю.

Дисципліна «Державний фінансовий контроль у публічному управлінні» орієнтована на глибоке і ґрунтовне засвоєння студентами й слухачами магістратури основних засад планування, здійснення та звітування результатів державного фінансового контролю, формування цілісної системи знань про проблеми та перспективи його розвитку.

РОЗДІЛ 1

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ТА ЙОГО РОЛЬ В ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ

- 1.1. Сутність, завдання та функції державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки.*
- 1.2. Складові елементи системи державного фінансового контролю.*
- 1.3. Класифікація державного фінансового контролю: види, форми та методи.*
- 1.4. Законодавче підґрунтя здійснення державного фінансового контролю.*
- 1.5. Державний фінансовий контроль в управлінській діяльності держави.*

1.1. Сутність, завдання та функції державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки

Контроль є необхідною умовою існування демократичної держави, важливим фактором прийняття управлінських рішень. Він є засобом виявлення недоліків у діяльності бюджетних установ, організацій, суб'єктів господарської діяльності та встановлення причин, що їх породжують. Контроль зміцнює дисципліну працівників апарату управління, дає змогу об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності й відповідальності. В умовах розвитку ринкових відносин в Україні особливого значення набуває державний фінансовий контроль за процесом формування й використання бюджетних ресурсів.

Державний фінансовий контроль – це реалізація дій і операцій органами державної влади, а також спеціально створеними ними органами, з використанням форм і методів його організації за дотриманням суб'єктами господарювання та органами влади норм права з метою забезпечення законності, доцільності розподілу,

ефективності використання фінансових ресурсів держави. Державний фінансовий контроль є невід'ємним і важливим складником державного регулювання економіки, оскільки покликаний забезпечити цей процес достовірною інформацією про використання господарюючими структурами фінансових ресурсів, наявність відхилень від встановлених норм, які перешкоджають формуванню, цільовому та ефективному використанню державних фінансових ресурсів, а також дає змогу вжити необхідні заходи для блокування негативних явищ і профілактики їх на майбутнє.

Державний фінансовий контроль охоплює не тільки державний сектор економіки, а й поширюється на суб'єктів господарювання всіх форм власності, головним чином шляхом перевірки дотримання ними податкового законодавства, цільового використання субсидій, дотацій, бюджетних кредитів, а також виконання державних і муніципальних замовлень, ефективності надання і законності використання податкових пільг.

Основною метою державного фінансового контролю є забезпечення законності, доцільності та ефективності в процесі формування, розподілу й використання фінансових ресурсів держави на макро- та мікроекономічному рівнях.

Основні завдання державного фінансового контролю на макро- та мікроекономічному рівнях зображені на рис. 1.1.

Зазначені пункти є, по суті, єдиним комплексним завданням. Невиконання будь-якого з них послаблює або навіть зводить нанівець усі інші заходи державного фінансового контролю й робить недосяжною його мету. Тому, тільки послідовне виконання кожного завдання дає змогу забезпечити законність, ефективність, фінансову дисципліну й раціональність у процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі.

Мета і завдання державного фінансового контролю визначають його основні функції, які проявляються в процесі перевірки фінансово-господарської діяльності, встановлення причин і внесення відповідних корективів в діяльність об'єкта контролю, спрямованих на підвищення

ефективності. *Функції державного фінансового контролю* – це прояв сутності такого контролю на практиці.

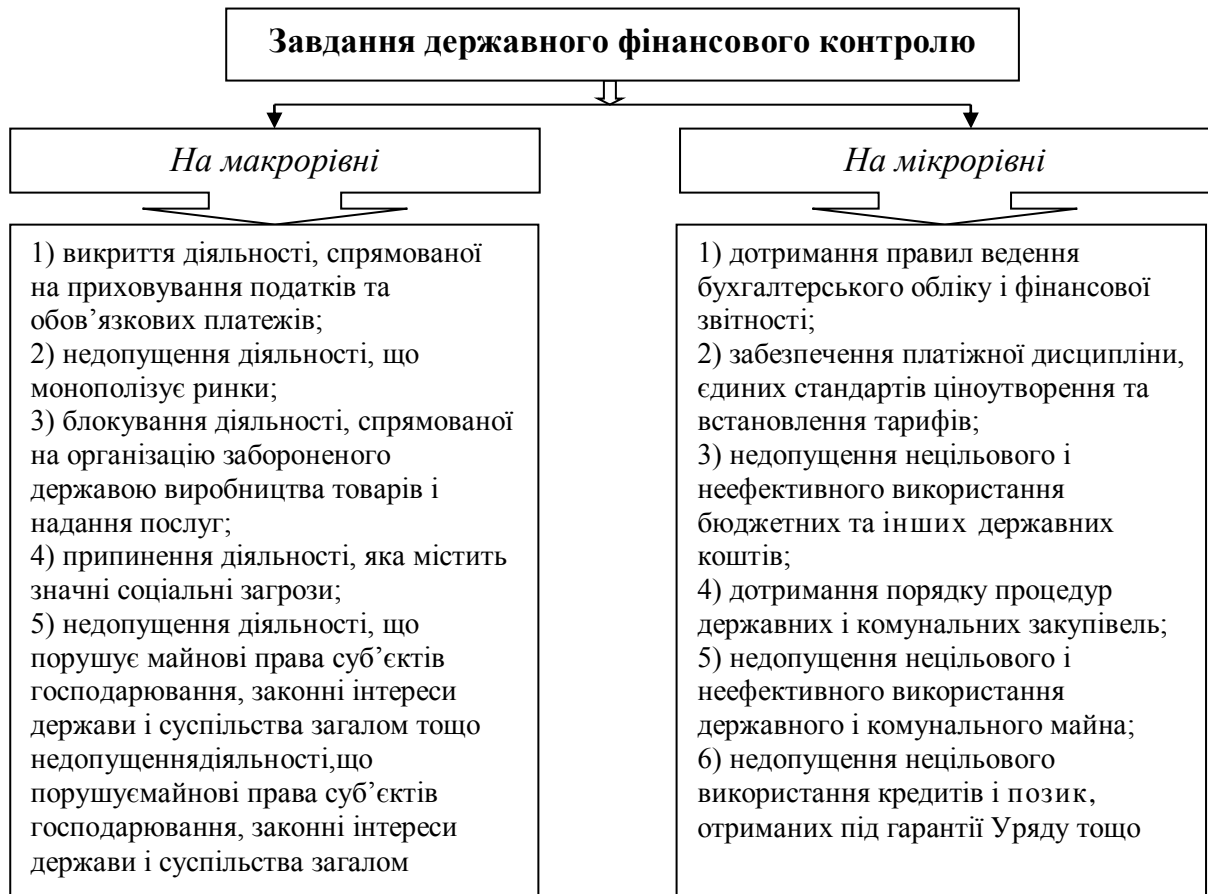


Рис. 1.1. Завдання державного фінансового контролю на макрота мікроекономічному рівнях

Державний фінансовий контроль виконує такі основні *функції*: аналітичну, інформаційну, профілактичну, коригувальну, мобілізуючу і правоохоронну.

Аналітична функція державного фінансового контролю включає спектр дій з аналізу, вивчення виконання чинного законодавства в частині використання коштів державного бюджету; виявлення відхилень у формуванні доходів і витрат суб'єкта фінансової діяльності; відхилення в сфері фінансової діяльності державних інститутів (міністерств, відомств, інших органів); аналіз причин відхилень (дослідження фактів, які спричинили те чи інше відхилення, виявлення винних осіб).

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

Профілактична функція державного фінансового контролю є пріоритетним напрямком контрольно-ревізійної роботи, спрямована на виявлення умов, що сприяють порушенню норм і стандартів, встановлених законами та нормативно-правовими актами, виникненню безгосподарності, недостач, крадіжок і зловживань, а також на встановлення осіб, винних у фінансових порушеннях, і притягнення їх до відповідальності відповідно до законодавства.

Коригувальна функція забезпечує розробку пропозицій щодо усунення виявлених порушень фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій, інших суб'єктів контролю.

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

Правоохоронна функція є засобом забезпечення законності дій посадових осіб і громадян; пов'язана з притягненням до юридичної відповідальності, а також застосуванням до посадових осіб і громадян, винних у недоліках та порушеннях, заходів державного або громадського впливу.

Державний фінансовий контроль є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності господарюючих суб'єктів з різними формами власності та причин, що їх породжують, сприяє поширенню позитивної практики роботи і забезпеченню обґрунтованості рішень і своєчасної їх реалізації. Його метою є забезпечення законності та ефективності використання державних фінансових і матеріальних ресурсів, державної власності.

Таким чином, державний фінансовий контроль посідає важливе місце в управлінській діяльності держави, основним призначенням якого є зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни та запобігання вчиненню зловживань в процесі руху коштів різних державних централізованих і децентралізованих фондів, фінансових інституцій та підприємницьких структур.

1.2. Складові елементи системи державного фінансового контролю

Сутність державного фінансового контролю як особливого виду управлінської діяльності держави слід розглядати системно. Система державного фінансового контролю повинна бути цілісною тому, що вона має будуватися на єдиних принципах, єдиних нормах та нормативах функціонування й розв'язання поставлених завдань з чітким визначенням органів контролю та розподіленням їх функцій і повноважень. Відтак, *система контролю* – це єдність, яка забезпечується повнотою і несуперечливістю законодавчих й інших актів, націленістю діяльності всіх органів контролю на досягнення достовірних результатів ревізій і перевірок на контрольованих напрямках і ділянках, застосуванням при здійсненні контрольних заходів однакових форм і методів контролю. Система державного фінансового контролю складається з таких *елементів*: суб'єкт, об'єкт, предмет, принципи, метод, процес контролю і оцінка його ефективності (рис. 1.2).

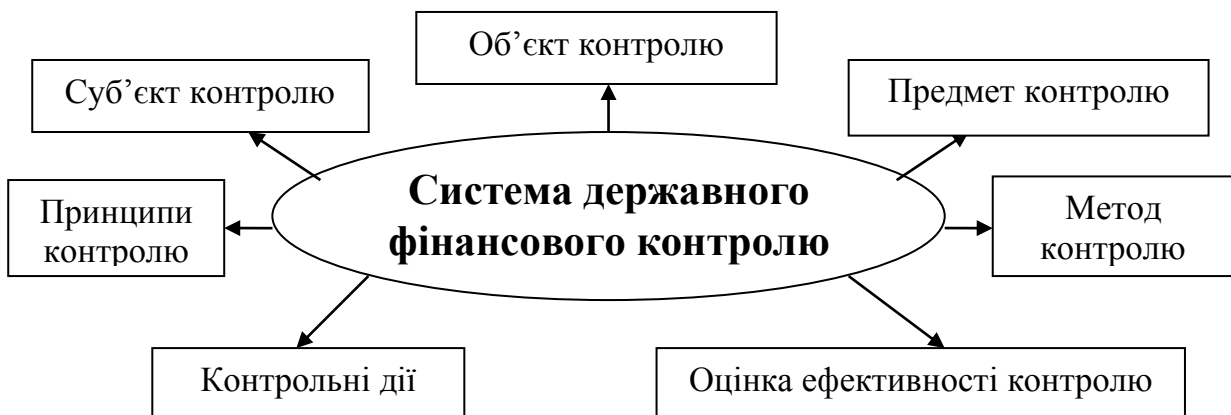


Рис. 1.2. Складові елементи державного фінансового контролю

Важливе місце у системі державного фінансового контролю належить суб'єктам контролю, оскільки саме вони забезпечують виконання контрольних дій.

Суб'єкт контролю (контролюючий суб'єкт) – це державна інституція (орган державної влади і державного управління), яка спрямовує контрольні дії на діяльність іншої особи чи інституції (органу, організації, підприємства), що перебуває у контрольному середовищі. Основними напрямками діяльності таких суб'єктів відповідно до Бюджетного кодексу та іншого законодавства, є перевірка:

- виконання Законів України, Указів Президента України, постанов Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України та інших нормативно-правових актів, які регулюють відносини державної власності, господарські, фінансові і податкові відносини;

- повноти й своєчасності надходження доходів до бюджетів, цільового й економного використання коштів державного та місцевих бюджетів та державних цільових фондів;

- виконання кошторисів бюджетних установ;

- законності й ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підконтрольними об'єктами;

- касової дисципліни, законності операцій за рахунками у банках, розрахункових операцій суб'єкта господарювання;

- правильності здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг;

- наявності та руху основних засобів, інших необоротних активів, нематеріальних активів та запасів у бюджетних установах;

- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності в бюджетних установах.

Іншою обов'язковою складовою системи державного фінансового контролю є наявність об'єкта, на який спрямовуються контрольні дії суб'єкта контролю. За загальним визначенням, *об'єкт контролю (контрольований, підконтрольний об'єкт)* – це особа чи інституція, на діяльність якої спрямовуються контрольні дії суб'єкта (суб'єктів) контролю, що перебувають в оточуючому господарському середовищі.

Державний фінансовий контроль охоплює не тільки суспільний сектор економіки, але й поширюється на підприємницьку діяльність всіх форм власності. Головним чином здійснюється шляхом перевірки правильності складання податкових розрахунків, виконання підприємствами державних замовлень, що фінансуються з бюджету: при наданні приватним підприємцям, підприємствам різних форм власності субсидій, дотацій, кредитів, а також податкових пільг. Отже, об'єктом такого контролю виступає не лише бюджетно-податкова сфера і бюджетний процес, але і весь процес фінансово-господарської діяльності суб'єктів ринкових відносин.

До об'єктів державного фінансового контролю належать:

– юридичні особи, незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, їхні відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи;

– фізичні особи (громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності), якщо вони беруть участь у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні активів, що належать державі, а також використовують кошти, що залишаються в їх розпорядженні у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних цільових фондів і кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України;

– операції, що проводяться підконтрольними об'єктами з такими фінансовими ресурсами і активами, порядок використання яких визначено законодавством.

На державний фінансовий контроль як функцію управління покладені завдання безперервного спостереження за процесами виробництва, розподілу, обміну та споживання ВВП та їх перевірка, а також виявлення порушень законності фінансово-господарської діяльності. Тому *предметом* державного фінансового контролю є відносини між контролюючим суб'єктом і підконтрольним об'єктом з приводу дотримання (недотримання) ним стандартів (норм, правил) у здійсненні конкретних фінансово-господарських операцій, на які спрямовуються контрольні дії.

Важливу роль у забезпеченні дієвого державного фінансового контролю відіграє *метод контролю*, який передбачає використання загальнонаукових і специфічних методичних прийомів і способів контролю. Це дає змогу комплексно вивчити законність, точність, раціональність і соціально-економічну ефективність господарських і фінансових операцій на основі використання звітної, облікової, нормативної та іншої економічної інформації.

У вузькому розумінні метод державного фінансового контролю – це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких перевіряється фінансово-господарська діяльність державних підприємств, бюджетних установ і організацій. У широкому – характеризується системою теоретико-пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію, який використовують в процесі організації та здійснення державного фінансового контролю.

Таким чином, *метод державного фінансового контролю* – це сукупність взаємообумовлених структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструменти, які використовують суб'єкти державного фінансового контролю відносно об'єкта за предметом контролю.

Однак механічне поєднання суб'єктом контролю (контролером) загальнонаукових і методичних прийомів ще не забезпечує виконання покладених на контроль завдань. Підґрунтям ефективного здійснення державного фінансового контролю є сукупність *принципів* його реалізації. Оскільки фінансовий контроль є однією з функцій управління, то йому властиві як загальні принципи управління, так і характерні тільки окремому виду контролю. У зв'язку з цим виокремлюється низка принципів організації, здійснення контролю та етичних принципів (рис. 1.3).

Зазначені принципи регламентують практичні аспекти реалізації державного фінансового контролю. Тому виступають його організаційною та правовою базою і повинні знайти відповідне законодавче відображення.

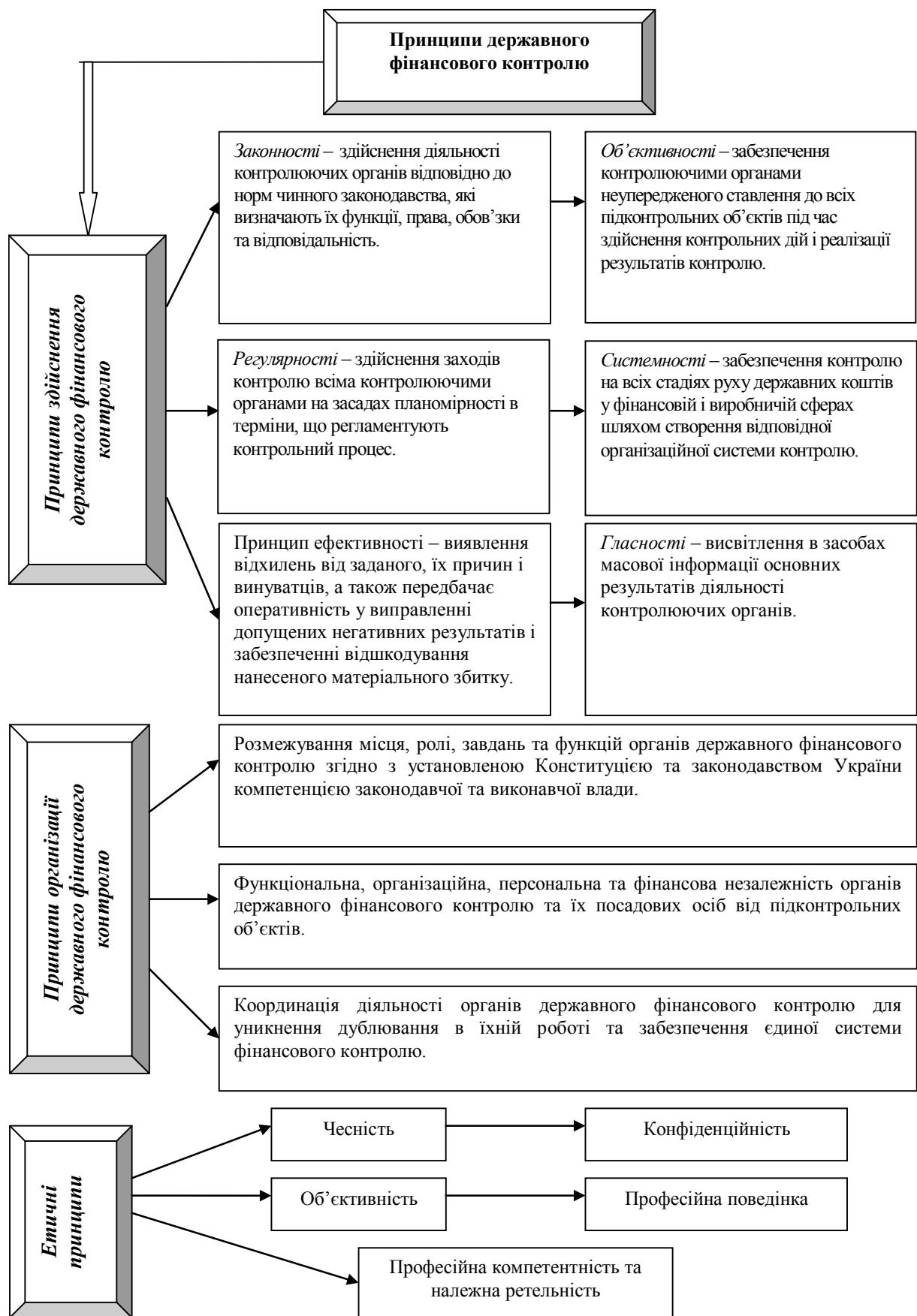


Рис. 1.3. Принципи державного фінансового контролю

Ефективність здійснення державного фінансового контролю залежить не лише від професіоналізму і компетентності посадових осіб, а й від створення відповідних законодавчо-організаційних передумов для реалізації контрольних дій. *Контрольні дії* – це операції порівняння (зіставлення) контролюючим суб'єктом даних діяльності підконтрольного об'єкта з певними стандартами (нормами, правилами), що здійснюються з метою знаходження та блокування відхилень від цих стандартів і пошуку резервів підвищення ефективності господарювання. Для результативного їх проведення необхідно забезпечити:

– спроможність суб'єктам контролю чинити контрольні дії. У випадку чинення опору об'єктом контролю шляхом недопущення перевіряючих на підконтрольні об'єкти або ненадання документів варто застосовувати фіскальні дії, а саме: адміністративні стягнення, припинення операцій на розрахункових рахунках в банках, звернення до правоохоронних органів тощо;

– цільову спрямованість контрольних дій, тобто їх системність, оптимальність і збалансованість. Адже відсутність внутрішньої самоорганізованості зумовлює розбалансованість контрольних дій;

– прозорість проведення контрольних дій. Тобто громадськість має право знати на які цілі витрачаються бюджетні та позабюджетні кошти, а органи контролю повинні бути відкритими для громадського контролю.

Для формування комплексної системи державного фінансового контролю важливе значення має *оцінка ефективності*, яка дає змогу досліджувати кількісну і якісну характеристику як окремих заходів контролю, так і діяльності окремих контролюючих органів.

Ефективність державного фінансового контролю оцінюють за допомогою системи показників. Перший блок – це показники, що характеризують ефективність роботи органів державного фінансового контролю: кількість контрольних заходів (на одного інспектора чи аудитора); кількість перевірених підконтрольних об'єктів (одним інспектором чи аудитором); рівень результативності контрольних заходів; рівень ефективності контрольних заходів; рівень дієвості

результатів контролю; виявлений обсяг коштів, використаних з порушеннями законодавства, неефективно та не за цільовим призначенням; кількість підготовлених актів ревізій і звітів аудитів тощо.

Проте не всі показники можна оцінити кількісно і в грошовій формі, тому в практичній діяльності найчастіше використовується спрощений розрахунок – так звана проміжна ефективність. Проміжна ефективність діяльності контролюючих органів – це співвідношення економічних результатів виконання подань і приписів (повернення коштів до бюджету, на рахунки державних підприємств) до витрат на утримання органу державного фінансового контролю. Зазначений показник розраховується за формулою:

$$E_{\text{еф.}} = E_{\text{б.}} / Z,$$

де $E_{\text{б.}}$ – обсяг коштів, відшкодованих контролюючими органами,
 Z – витрати на утримання органу державного фінансового контролю.

Другий блок складають показники, які свідчать про ефективність державних витрат. Такі показники характеризують якість виконання бюджету, інформуюють громадськість про стан використання державних коштів.

Кількісне значення ефективності державних видатків можна розрахувати як відношення отриманого результату до запланованого в бюджеті:

$$E_{\text{еф.}} = R_{\text{отр.}} / R_{\text{пл.}},$$

де $R_{\text{отр.}}$ – отриманий результат за певний період,

$R_{\text{пл.}}$ – планове значення за цей період.

Наведені показники оцінки ефективності свідчать про рівень роботи контролюючого органу, є основою оцінки його роботи, а з іншого – виявляють і усувають фінансові порушення.

Тому розуміння і правильне використання всієї сукупності елементів має надзвичайно важливе значення для ефективного функціонування системи державного фінансового контролю.

1.3. Класифікація державного фінансового контролю: види, форми та методи

Для раціональної організації державного фінансового контролю його класифікують за видами, формами та методами.

Під *видом державного фінансового контролю* розуміють таку його складову частину, яка, з одного боку, відображає зміст контролю загалом, а з іншого – відрізняється від окремих його складових конкретними носіями контрольних функцій, об'єктами контролю та методами здійснення контрольних дій. Види державного фінансового контролю класифікують за специфічними ознаками (рис. 1.4).

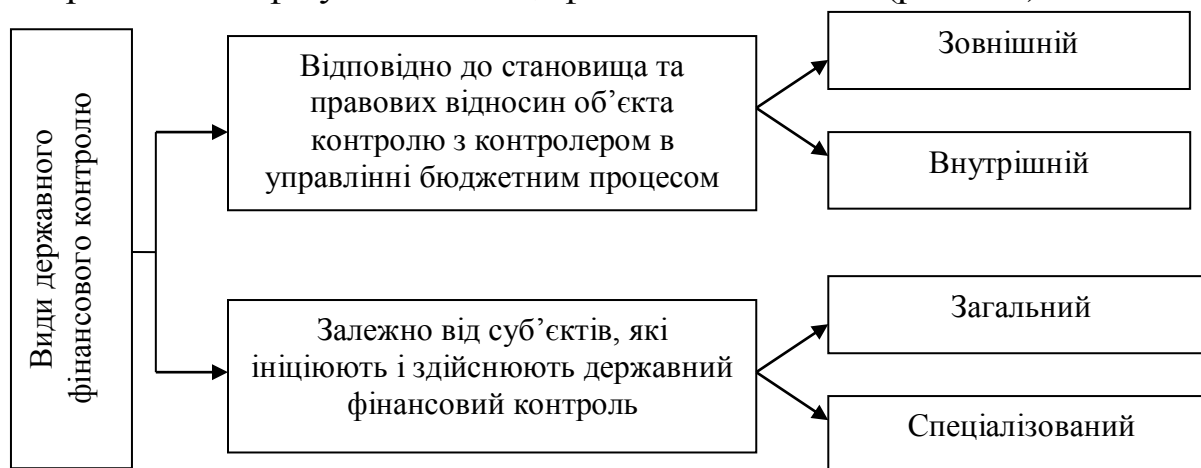


Рис. 1.4. Класифікація видів державного фінансового контролю

Відповідно до становища та правових відносин об'єкта контролю з контролером в управлінні бюджетним процесом, державний фінансовий контроль поділяється на:

– зовнішній державний фінансовий контроль, який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли об'єкт та предмет контролю не належать до сфери управління контролюючого органу;

– внутрішній державний фінансовий контроль, який здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли об'єкт та предмет контролю належать до сфери управління контролюючого органу. Тобто, здійснюється в самій галузі чи установі, метою якого є забезпечення: належного рівня економії, ефективності і результативності діяльності; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; дотримання встановлених законодавством норм і правил.

Залежно від суб'єктів, які ініціюють і здійснюють контроль, виділяють загальний і спеціалізований контроль. Загальний державний фінансовий контроль здійснюють органи державної влади й управління. Основна особливість такого контролю полягає в його позавідомчому характері (проводиться щодо будь-якого суб'єкта незалежно від його відомчої належності і підпорядкування). Діяльність органів спеціалізованого контролю поширюється тільки на закріплені напрямки діяльності (наприклад, Державна фіскальна служба України – стосовно мобілізації платежів до бюджету, Державна аудиторська служба України – стосовно витрачання бюджетних коштів тощо).

Під формою державного фінансового контролю розуміють способи конкретного вираження та організації контрольних дій на кожному етапі бюджетного процесу, спрямовані на виконання функцій контролю в процесі формування, розподілу та використання фінансових ресурсів держави. Так, залежно від часу проведення форми державного фінансового контролю доцільно поділяти наступним чином:

– попередній (превентивний) контроль – проводиться на етапі розгляду і прийняття управлінських рішень та здійснення операцій з фінансовими і матеріальними ресурсами, іншими активами об'єкта державного фінансового контролю з метою недопущення неправильного, нераціонального використання фінансових ресурсів, а також пошуку додаткових резервів наповнення бюджету;

– поточний (оперативний) контроль – здійснюється під час реалізації управлінських рішень та здійснення операцій з фінансовими активами за оперативною інформацією з метою своєчасного надходження коштів до бюджету та здійснення платежів з бюджетних рахунків; забезпечення ефективності та цілеспрямованості використання фінансових ресурсів; достовірності складання фінансової звітності; запобігання зловживанням під час використання бюджетних коштів;

– наступний (ретроспективний) контроль – здійснюється після завершення звітного періоду, при цьому перевіряється доцільність та

ефективність витрачання бюджетних коштів, оцінюються досягнуті результати фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю.

Питання ефективності державного фінансового контролю тісно пов'язане з визначенням його методів. Під *методами державного фінансового контролю* розуміють сукупність методичних прийомів контролю бюджетного процесу і дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання. До *методів контролю* належать: експертиза, інспектування (ревізії і перевірки), аудит та моніторинг.

Експертиза – дослідження й оцінювання законодавчих та інших нормативно-правових актів, фінансових та економічних результатів діяльності, підготовка обґрунтованих висновків і пропозицій для прийняття рішень щодо об'єкта експертного дослідження.

Інспектування – це ретроспективний контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом та достовірністю обліку та фінансової звітності органів державного і комунального сектору з метою виявлення недоліків і порушень. Інспектування здійснюється у формі ревізій і перевірок та повинно забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально-відповідальних осіб.

Ревізія як метод державного фінансового контролю – це система контрольних дій, спрямованих на всебічну перевірку діяльності учасників бюджетного процесу з метою встановлення законності операцій з мобілізації, розподілу або використання бюджетних коштів, виявлення винних у правопорушеннях посадових і матеріально-відповідальних осіб і спричинених порушеннями фінансових втрат. Фактично ревізія складається з комплексу взаємопов'язаних перевірок питань фінансово-господарської діяльності підконтрольних об'єктів, спрямованих на виявлення обґрунтованості, доцільності та економічної ефективності витрачання бюджетних коштів. За результатами ревізії складають акт.

Перевірки здійснюються з метою докладного вивчення окремих питань фінансово-господарської діяльності суб'єктів контролю,

реалізації певних державних цільових та бюджетних програм, ефективності управління коштами бюджету. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою. Такий контроль за діяльністю органів державного і комунального сектору спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами.

Потреба в інспектуванні на сьогодні зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки, відсутністю системного внутрішнього контролю та децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору. Проте здійснення інспектування через значний проміжок часу після прийняття управлінського рішення та виконання операцій з державними фінансами ускладнює, а іноді унеможлиблює усунення фінансових порушень та їх наслідків.

Аудит – це метод контролю, за допомогою якого вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень суб'єктами бюджетного процесу з метою досягнення певних цілей. Його невід'ємною складовою є аудит ефективності використання фінансових ресурсів, який здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Результатом дослідження є аудиторський звіт.

Моніторинг – це систематичне спостереження, збір, обробка, аналіз та перевірка інформації про фінансові операції учасників бюджетного процесу задля недопущення неефективного використання фінансових ресурсів держави. На відміну від ревізії, перевірки чи аудиту, моніторинг не є разовим контрольним заходом, який здійснюється у певний проміжок часу. Про проведення моніторингу підконтрольний об'єкт не повідомляється, за його результатами не складається акт, довідка чи будь-який інший документ.

У процесі визначення методу державного фінансового контролю виділяють *дві групи методичних прийомів*: загальнонаукові та власні.

Загальнонаукові методичні прийоми базуються на діалектичному методі філософії й охоплюють: аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний та функціонально-вартісний аналіз.

Власні методичні прийоми контролю формуються залежно від цільової функції науки та її загальнонаукових прийомів, вони є специфічними і виробляються практикою на основі досягнення економічної науки. Ці прийоми об'єднують у такі групи: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні та узагальнення і реалізація результатів контролю.

До органолептичних прийомів належать: інвентаризація, контрольні заміри робіт, вибіркові і суцільні спостереження, технологічний контроль, експертизи, службове розслідування, експеримент. Розрахунково-аналітичними прийомами вважають економічний та фінансовий аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи. Документальні методичні прийоми виокремлюють інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання.

Завершальними методичними прийомами є сукупність прийомів синтезування результатів контролю і прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків та запобігання їм у майбутньому. До таких прийомів відносять: групування недоліків, документування результатів проміжного контролю, аналітичного групування, слідчо-юридичне групування, систематизований виклад недоліків у акті комплексної ревізії, прийняття рішень за результатами ревізії, контроль за виконанням практичних рішень¹.

Практичне застосування усієї сукупності видів, форм та методів державного фінансового контролю має надзвичайне значення для забезпечення його ефективності, оскільки їх раціональне поєднання сприяє зміцненню дохідної частини бюджету, забезпеченню якісного виконання його видаткової частини, підвищенню ефективності

¹ Дем'янишин В. Г., Погрішук Г. Б. Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 373.

бюджетного процесу та створенню необхідних умов для належного функціонування фінансової системи загалом.

1.4. Законодавче підґрунтя здійснення державного фінансового контролю

Державний фінансовий контроль можна визначити як регламентовану правовими нормами діяльність уповноважених державою органів, органів місцевого самоврядування та недержавних організацій. Він направлений на встановлення своєчасності і точності планування, обґрунтованості і повноти надходження коштів до відповідних фондів, правильності та ефективності їх використання, цілеспрямованості дій в сфері мобілізації, розподілу і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів держави і суб'єктів місцевого самоврядування, а також застосування заходів впливу на порушників встановлених законодавством правил з метою найбільш ефективного соціально-економічного розвитку всіх учасників фінансових правовідносин і забезпечення ефективної фінансової політики в державі.

Правові відносини є головними складовими у структурі державного управління, за допомогою яких формуються зовнішні межі системи державного фінансового контролю у середовищі державних фінансів. *Нормативно-правове забезпечення державного фінансового контролю* – це сукупність законодавчих та нормативно-правових актів, які в тій чи іншій частині регулюють окремі питання контролю. Організація, впровадження та функціонування державного фінансового контролю забезпечені чинним законодавством України, а саме:

- Конституцією України;
- Кодексами України;
- Законами України;
- правовими актами Президента України та Кабінету Міністрів України;
- нормативно-правовими актами суб'єктів контролю.

Формування правового статусу державного фінансового контролю відбулося з моменту ухвалення 28.06.1996 р. *Конституції України* як фундаментального акту, що став базисом розвитку та реформування всієї вітчизняної правової системи. Чинний Закон визначає окремим суб'єктам конституційного права відповідну компетенцію або обов'язок у процесі реалізації контрольних дій. Так, згідно зі статтею 98 контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України. Відповідно до статті 116 Кабінет Міністрів України забезпечує проведення фінансової політики, здійснює управління об'єктами державної власності і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України.

Проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства серед учасників бюджетного процесу на всіх його стадіях врегульоване *Кодексами України*. Так, Бюджетним кодексом України від 08.07.2010 №2456-VI визначені повноваження органів державної влади з контролю за дотриманням бюджетного законодавства, права і обов'язки об'єкта контролю у разі його незгоди з застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, встановлення відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Кодексом регламентовано процес контролю стосовно забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами, зокрема:

- оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів тощо.

Господарським кодексом України від 16.01.2003 р. № 436-IV впроваджено державний фінансовий аудит, що є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою України, Державною аудиторською службою України та органами державного фінансового контролю відповідно до законів. При цьому державний фінансовий аудит може проводитися за ініціативою суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

Правові основи діяльності, статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення суб'єктом державного фінансового контролю відносно об'єкта контролю за предметом контролю передбачені *Законами України*. Зокрема, Законом України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. № 576-VIII визначено правові основи діяльності Рахункової палати України, її статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення; Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939-XII визначено головні завдання, функції, права, обов'язки та методи реалізації діяльності Державної аудиторської служби України та інші Закони України, які додатково передбачають здійснення контролю за відповідними напрямками фінансової діяльності держави.

Вагоме місце в законодавчому забезпеченні реалізації державного фінансового контролю займають *правові акти Президента України та Кабінету Міністрів*. Так, діяльність Державної аудиторської служби України як суб'єкта контролю, регулюється:

– постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної аудиторської служби України» від 28.10.2015 р. № 868,

– постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби» від 06.04.2016 р. № 266,

– Положенням про Державну аудиторську службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43.

Зазначеними правовими актами визначено статус Державної аудиторської служби України, функції, правові основи діяльності, порядок здійснення контрольних-ревізійних дій та аудиту її працівниками.

Діяльність Державної казначейської служби України як суб'єкта фінансового контролю регулюється:

– Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 09.12.2010 р. № 1085/2010, яким було утворено Державну казначейську службу України, що отримала функції у сфері казначейського обслуговування державного бюджету;

– Указом Президента України від 13.04.2011 р. № 460/2011 затверджено Положення про Державну казначейську службу України.

Діяльність суб'єктів внутрішнього фінансового контролю визначається:

1) постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. №1001, якою затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

2) наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995, яким затверджено Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах;

3) нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України щодо визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту.

Заключним блоком є *нормативно-правові акти суб'єктів контролю*: Рахункової палати України, Державної аудиторської служби України та Державної казначейської служби України. Такі документи розроблені та затверджені відповідним чином з питань організації, планування, здійснення власних контрольних заходів та форм звітності внутрішнього контролю.

Дані законодавчі акти є основними в сфері забезпечення державного фінансового контролю. В них визначено ключові аспекти державного фінансового контролю, загальну термінологічну базу його здійснення, порядок проведення суб'єктами контролю, їх права і обов'язки. Крім того, велика кількість законодавчих актів, які регулюють фінансовий контроль в Україні вже орієнтовані на європейські вимоги.

1.5. Державний фінансовий контроль в управлінській діяльності держави

Державний фінансовий контроль займає важливе значення в державному управлінні. Він є самостійним видом роботи, що передбачає здійснення спостереження за діяльністю керованого об'єкта стосовно дотримання встановлених вимог, отриманих від керівного суб'єкта, та виконання прийнятих управлінських рішень. Мета контролю в державному управлінні полягає в дослідженні фактичного стану тієї чи іншої галузі, виявленні відхилень у виконанні поставлених завдань та з'ясуванні причин їх виникнення. В кінцевому результаті, результативність державного фінансового контролю являє собою найважливіший показник для оцінки ефективності всієї управлінської діяльності держави.

Реалізація системи контролю в державному управлінні повинна базуватися на таких критеріях:

- 1) ефективності контролю – визначається результативність проведення контрольних заходів;
- 2) ефект впливу на працівників – передбачає з'ясування впливу дій контролюючих органів на підконтрольні об'єкти. Це зумовлює

застосування додаткових стимулів у діяльності працівників, виникнення стресових реакцій (демотивація праці);

3) виконання завдань контролю – контроль повинен виявляти відхилення в системі управлінської діяльності держави, сприяти їх усуненню; сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень;

4) визначення меж контролю – контрольні заходи не можуть здійснюватися без обмежень. Адже в процесі здійснення контрольних заходів потрібно дотримуватися норм контролю, визначених чинним законодавством.

Державний фінансовий контроль спрямований на отримання певного результату і шляхів його досягнення за допомогою спеціальних форм і методів. Він передбачає усунення суб'єктивних та урахування об'єктивних факторів, що перешкоджають здійсненню ефективної управлінської діяльності держави. У державному управлінні такий контроль взаємопов'язаний з іншими функціями управління і водночас призначений для оцінки відповідності здійснення цих функцій завданням, поставлених перед управлінням.

Завдяки контролю управлінська діяльність держави здійснюється відповідно до прийнятих рішень. За допомогою проведених контрольних дій суб'єкт управління отримує інформацію про фінансові результати діяльності, а також про факти фінансових правопорушень, які можуть призвести до невиконання запланованих завдань або отримання негативних соціально-економічних результатів. Маючи інформацію про оцінку діяльності органу чи посадової особи, її результативність, можна вчасно виправити існуючі недоліки, привести важелі управління у відповідність з діючими умовами, і запобігти небажаним наслідкам.

Контроль в державному управлінні повинен забезпечити дієвість і результативність вжитих державним органом рішень, об'єктивну реалізацію намічених планів і орієнтацію на практичні результати. Органи державного управління повинні фіксувати недоліки в рішеннях, помилки в їх реалізації і негативні наслідки від цього. При цьому виявлені відхилення завдяки контролю повинні бути виправлені до настання того моменту, коли вони принесуть істотну шкоду

досягненню цілей, поставлених державним органом. Тому контроль дає можливість не тільки коригувати управлінську діяльність, але і допомагає передбачити перспективи подальшого розвитку та досягнення конкретного результату.

Державний контроль стосовно кожної сфери має певну специфіку. Зокрема, у фінансовій сфері – спрямований на правильність, повноту та своєчасність надходження доходів до державного бюджету. Він являє собою строго регламентовану діяльність спеціально створених контролюючих органів за дотриманням бюджетного законодавства та фінансової дисципліни всіх суб'єктів економічної діяльності. Головна мета державного контролю у фінансовій сфері полягає в тому, щоб максимально збільшити надходження в державну казну і звести до розумного мінімуму витрати на управління. У зв'язку з цим згаданий контроль включає такі складові елементи: контроль за виконанням державного бюджету і бюджетів органів місцевого самоврядування, контроль за організацією грошового обігу, контроль за використанням кредитних ресурсів, за станом державного внутрішнього і зовнішнього боргу, державних резервів, наданням фінансових і податкових пільг.

Характерними рисами державного контролю у фінансовій сфері управлінської діяльності держави є:

- здійснення контролю в сфері відносин, що складаються при утворенні, розподілі та використанні фондів грошових коштів держави і органів місцевого самоврядування;

- реалізація контролю завдяки діяльності державних чи інших органів, наділених законодавством відповідними контрольними повноваженнями;

- проведення контролю з метою забезпечення законності, охорони власності, правильного, ефективного та економного використання бюджетних коштів, виявлення порушень фінансової дисципліни, пошук резервів її підвищення, збільшення дохідних надходжень до бюджету.

Виявляючи порушення в діяльності підконтрольних органів, контролюючі інстанції вносять необхідні корективи в цю діяльність, частково змінюють її характер, тобто здійснюють управлінські

функції. Саме в процесі здійснення контрольної діяльності можливий пошук нових, більш ефективних форм діяльності суб'єктів контролю і шляхів вдосконалення цієї діяльності.

Сучасна побудова української держави передбачає нові вимоги щодо діяльності органів виконавчої влади та місцевого самоврядування, а, відповідно, й інноваційні підходи до виконання завдань, функцій державних органів, їх структури. У зв'язку з цим виникло питання про важливість підвищення дієвості контролю в управлінській діяльності держави, зміну компетенції контролюючих органів, удосконалення їх законодавчо-нормативного забезпечення. Необхідність функціонування системи контролю зумовлена тим, що перехід до нових політичних і економічних основ нашого суспільства супроводжується недоліками в сфері державного управління, а прийняті управлінські рішення вищими органами виконавчої влади є недосконалими.

Проведені реформи у вітчизняній практиці змінили співвідношення централізації і децентралізації управління, роль контролю, мету, форми і методи його здійснення. Каральний характер контролю трансформувався в інформаційно-аналітичний, відтак став фактором подальшого розвитку управління. Традиційні підходи в державному управлінні постійно акцентують увагу на витрачених державних коштах, водночас не вимірюються досягнуті соціально-економічні результати. Запровадження нових підходів в управлінській діяльності передбачає домінування контролю і моніторингу результатів, які отримані в процесі тих чи інших дій державної служби.

Перевагою змін є розвиток інформаційних технологій. Вони дали змогу автоматизувати процес державного управління та контролю, використовувати сучасні можливості обчислювальної техніки і телекомунікаційні технології. Поряд з тим змінюється зміст інформаційних потоків, які є результатом діяльності контролюючих органів. Вони є публічними, прозорими і доступними для громадськості. Особливостями такої інформації є зменшення числа

контрольованих показників з одночасним збільшенням числа вимірювань і підвищенням ефективності кожної процедури контролю.

Попри основні позитивні моменти система державного фінансового контролю характеризується певними недоліками. Функцію контролю у сфері управління здійснює в різних обсягах і формах більшість державних органів. У цьому ж зв'язку повинні прийматися адекватні і обґрунтовані рішення для усунення протиріч, що виникають між різними органами державного управління, що веде до порушень дисципліни. Крім того, система контролю виконання рішень є фактором стимулювання ефективної діяльності, так як систематичний аналіз інформації про реалізацію поставлених завдань є умовою здійснення самоконтролю за роботою, зростання колективної відповідальності за виконання рішень і зацікавленість в успішному вирішенні поставлених перед державним органом завдань.

Удосконалення практики контролю державного управління має ґрунтуватися на триєдиному підході, одночасній роботі за трьома напрямками: розвитку теорії контролю; навчання кадрів державного управління володінню науковими основами контролю; раціоналізації всієї системи контролю. Синтезом роботи за цими трьома напрямками буде результат, що полягає в переході від формального до реального контролю. Суть вдосконалення контрольної діяльності державних фінансових органів повинна ґрунтуватися на взятті такого обсягу зобов'язань, який вони в змозі результативно виконати. Там, де контролюючі органи взяли на себе нездійснений обсяг контролю, загрожує зниженням його якості та ефективності.

Відповідно до цього можна об'єктивно стверджувати, що контроль є дієвим механізмом, який спрямований на створення базових умов для забезпечення законності та дисципліни управлінської діяльності держави.

Питання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність державного фінансового контролю та його призначення.
2. Назвіть складові системи державного фінансового контролю.

3. Опишіть принципи державного фінансового контролю та проаналізуйте стан їх дотримання контролюючими органами.

4. За допомогою яких показників оцінюють ефективність державного фінансового контролю?

5. За якими ознаками класифікують види державного фінансового контролю?

6. У чому полягає відмінність між зовнішнім і внутрішнім державним фінансовим контролем?

7. Які форми і методи державного фінансового контролю використовуються у вітчизняній практиці?

8. Охарактеризуйте законодавчо-правову базу здійснення державного фінансового контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

9. Обґрунтуйте місце та критерії здійснення державного фінансового контролю в управлінській діяльності держави.

10. Окресліть проблеми здійснення державного фінансового контролю в Україні та напрями його модернізації.

Тести

1. Державний фінансовий контроль виконує такі функції:

а) аналітичну, інформаційну, профілактичну, коригувальну, мобілізуючу і правоохоронну;

б) розподільчу, інформаційну, профілактичну, коригувальну, мобілізуючу і правоохоронну;

в) аналітичну, нагромаджувальну, профілактичну, коригувальну, мобілізуючу і правоохоронну;

г) аналітичну, інформаційну, профілактичну, коригувальну, мобілізуючу і відтворювальну.

2. Об'єктом державного фінансового контролю є:

а) відносини між контролюючим суб'єктом і підконтрольним об'єктом;

б) особа чи інституція, на діяльність якої спрямовуються контрольні дії суб'єкта контролю;

в) державна інституція, яка спрямовує контрольні дії на діяльність іншої особи чи інституції;

г) діяльність правоохоронних органів.

3. Який принцип державного фінансового контролю передбачає висвітлення в засобах масової інформації основних результатів діяльності контролюючих органів?

а) системності;

б) регулярності;

в) об'єктивності;

г) гласності.

4. Проміжна ефективність діяльності контролюючих органів обчислюється як:

а) співвідношення економічних результатів виконання подань і приписів до витрат на утримання органу державного фінансового контролю;

б) співвідношення витрат на утримання органу державного фінансового контролю до економічних результатів виконання подань і приписів;

в) відношення отриманого результату до запланованого в бюджеті;

г) відношення запланованого в бюджеті результату до отриманого.

5. Залежно від суб'єктів, які ініціюють і здійснюють контроль, виділяють:

а) зовнішній і внутрішній контроль;

б) зовнішній і загальний контроль;

в) загальний і спеціалізований контроль;

г) внутрішній і спеціалізований контроль.

6. Експертиза, інспектування, аудит та моніторинг належать до:

а) форм контролю;

- б) видів контролю;
- в) функцій контролю;
- г) методів контролю.

7. Інспектування здійснюється у формі:

- а) ревізій і перевірок;
- б) експертизи і моніторингу;
- в) аудиту і ревізій;
- г) перевірок та інвентаризації.

8. Моніторинг – це:

- а) дослідження й оцінювання фінансових та економічних результатів діяльності, підготовка обґрунтованих висновків і пропозицій;
- б) систематичне спостереження, збір, обробка, аналіз та перевірка інформації про фінансові операції учасників бюджетного процесу;
- в) система контрольних дій, спрямованих на всебічну перевірку діяльності учасників бюджетного процесу;
- г) докладне вивчення окремих питань фінансово-господарської діяльності суб'єктів контролю.

9. Чим відрізняється моніторинг від ревізії, перевірки чи аудиту?

- а) складанням акту чи довідки за результатами його здійснення;
- б) попередженням об'єкта контролю про його проведення;
- в) разовим контрольним заходом, який здійснюється у певний проміжок часу;
- г) багаторазовим контрольним заходом, який здійснюється у різні проміжки часу.

10. У процесі визначення методу державного фінансового контролю виділяють дві групи методичних прийомів:

- а) універсальні та типові;
- б) загальнонаукові та власні;

- в) загальнодержавні та спеціальні;
- г) загальні і конкретні.

Список використаної літератури

1. Аминова Э. М. Финансовый контроль как функция государственного управления. *Право и управление. XXI век.* 2008. № 4 (9). С. 92–97.
2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України.* 2010. № 50–51. Ст. 572.
3. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. *Відомості Верховної Ради України.* 2003. № 18. Ст. 144.
4. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
5. Дем'янишин В. Г., Погріщук Г. Б. Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 532 с.
6. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. №1001. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF> (дата звернення: 17.08.2018).
7. Конституція України: станом на 1 верес. 2016 р.: відповідає офіц. тексту. Харків: Право, 2016. 82 с.
8. Магурчак Т. П. Фінансовий контроль як функція системи управління. *Молодий вчений.* 2014. № 11 (14). С. 70–75.
9. Максимова В. Ф. Організація державного фінансового контролю: навч. посіб. Одеса: ОНЕУ, 2012. 276 с.
10. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих

бюджетних установах: затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386> (дата звернення: 21.09.2018).

11. Положення про Державну аудиторську службу України: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 05.10.2018).

12. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: затв. Указом Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF> (дата звернення: 15.08.2018).

13. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення: 11.09.2018).

14. Про Положення про Державну казначейську службу України: затв. Указом Президента України від 13.04.2011 р. № 460/2011. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011> (дата звернення: 14.09.2018).

15. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 22.08.2018).

16. Про утворення Державної аудиторської служби України: постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. № 868. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF> (дата звернення: 07.10.2018).

17. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби: постанова Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 р. № 266. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/266-2016-%D0%BF> (дата звернення: 28.08.2018).

18. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. 549 с.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Органи державного фінансового контролю в Україні та їх класифікація.

2.2. Головні завдання і функції органів державного фінансового контролю.

2.3. Напрями вдосконалення координації діяльності органів державного фінансового контролю в Україні.

2.1. Органи державного фінансового контролю в Україні та їх класифікація

Забезпечення сталого соціально-економічного розвитку країни, зростання потужності виробництва, конкурентоспроможності базових галузей національної економіки, розв'язання проблем життєдіяльності держави, зниження рівня тінізації економіки та корупції неможливі без дієвого й ефективного державного фінансового контролю. Одними з основних умов повноцінної організації державного фінансового контролю є наявність його повноважних суб'єктів, чітка регламентація та координація їхньої діяльності. До системи контрольних органів у галузі фінансової діяльності входять органи державної влади та органи місцевого самоврядування.

Система органів державного фінансового контролю в Україні наведена на рис. 2.1. До органів, які здійснюють державний фінансовий контроль, належать: Верховна Рада України, Рахункова палата Верховної Ради України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, органи місцевого самоврядування.

Для систематизації органів державного фінансового контролю здійснено їх класифікацію за критеріями рівня діяльності, сфери діяльності контролюючого суб'єкта, правової компетенції (рис. 2.2).



**Рис. 2.1. Система органів державного
фінансового контролю в Україні**



Рис. 2.2. Класифікація органів державного фінансового контролю

За рівнем діяльності, на якому здійснюється державний фінансовий контроль, система його органів поділяється на: загальнодержавні (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Рахункова палата, Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України, Державна казначейська служба України) та органи місцевого самоврядування.

За сферою діяльності контролюючого суб'єкта система органів державного фінансового контролю поділяється на: фінансові органи (Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи), казначейські органи (Державна казначейська служба України та її територіальні підрозділи на місцях), фіскальні органи (Державна фіскальна служба України, Державна митна служба України та їх структурні підрозділи по регіонах).

За правовою компетенцією система органів державного фінансового контролю включає: органи загальної і спеціальної компетенції. До органів загальної компетенції відносять органи, для яких здійснення фінансового контролю не є основною діяльністю (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України), а до органів спеціальної компетенції відносять спеціально створені органи для здійснення державного фінансового контролю як на рівні держави, так і на місцях (Рахункова палата України, Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України, Державна казначейська служба України та органи місцевого самоврядування).

Правовою основою діяльності органів державного фінансового контролю є Конституція України, міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, законами України, актами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими нормативно-правовими актами. Дія законів України «Про державну службу», «Про центральні органи виконавчої влади» та інших нормативно-правових актів, що регулюють діяльність органів виконавчої влади.

Основними принципами діяльності органів державного фінансового контролю є: законність, незалежність, неупередженість (об'єктивність), прозорість та гласність. Зокрема, принцип незалежності забезпечується:

1) спеціальним статусом органу державного фінансового контролю як урядового органу;

2) заборонаю незаконного втручання у діяльність органу державного фінансового контролю у здійсненні повноважень працівників цього органу.

Принцип неупередженості (об'єктивності) забезпечується відсутністю упередженості і суб'єктивності органів державного фінансового контролю при забезпеченні виконання завдань державного фінансового контролю.

Принцип прозорості та гласності забезпечується відкритістю інформації про діяльність органів державного фінансового контролю, в межах діючого законодавства. Нормативно-правові акти, що регламентують діяльність органів державного фінансового контролю, оприлюднюються на веб-порталі Державної аудиторської служби України.

Принцип законності забезпечується при здійсненні заходів державного фінансового контролю відповідно до норм та вимог нормативно-правових актів, зокрема порядків, стандартів, положень та інше.

2.2. Головні завдання і функції органів державного фінансового контролю

Місією органів державного фінансового контролю є надання Уряду та громадянам України об'єктивної та вичерпної інформації про стан державних фінансових ресурсів, їх законне, економне та ефективне використання задля забезпечення економічного зростання та добробуту громадян країни.

Основними завданнями органів державного фінансового контролю є:

- 1) забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- 2) проведення державного фінансового контролю;
- 3) надання органами державного фінансового контролю адміністративних послуг.

Основні функції органів державного фінансового контролю полягають у забезпеченні здійснення:

– контролю за законним, доцільним, повним, своєчасним та цільовим використанням державних фінансових ресурсів (у тому числі бюджетних дотацій, субвенцій, субсидій, кредитів тощо);

– контролю за законним та доцільним наданням державних фінансових і майнових гарантій, які забезпечуються відповідними угодами;

– виявлення потенційних резервів державних фінансових ресурсів, розробка пропозицій щодо необхідності скорочення нераціональних видатків, дефіциту бюджету та платіжного балансу;

– контролю за правильним збереженням і обслуговуванням, за законним і правильним користуванням, доцільним та ефективним розпорядженням матеріальними цінностями (ресурсами) держави, ефективним використанням паливно-енергетичних ресурсів, станом схороненості та дотриманням законності і раціональним використанням матеріальних ресурсів і цінностей мобілізаційного резерву тощо;

– контролю за законністю, доцільністю і ефективним використанням і розпорядженням державними майновими правами (правами власності на акції підприємств тощо);

– оцінки ефективності організації та проведення зміни форм власності (приватизації);

– контролю за законним, правильним та ефективним розпорядженням нематеріальними об'єктами державної власності, які формують фінансові ресурси);

– контролю за станом і використанням державних запасів та резервів;

– контролю за виконанням планових завдань з надання державних послуг та дотримання нормативів фінансових витрат із надання цих послуг;

– контролю за забезпеченням фінансової безпеки держави та уникнення ризиків при здійсненні процедур у бюджетному процесі;

– контролю за законним і правильним квотуванням та дотриманням експортних квот;

– контролю за забезпеченням конкурентних умов на усіх сегментах внутрішнього ринку (конкурентного середовища);

– реальної оцінки макроекономічної ситуації в країні та перспектив подальшого економічного зростання;

– контролю за забезпеченням оптимізації цін виробників-монополістів та у монопольних галузях економіки;

– контролю за законним і правильним наданням та використанням податкових, митних та інших фінансових пільг, а також переваг, що надаються суб'єктам господарювання різних форм власності;

– контролю за обігом державних фінансових ресурсів в кредитній системі;

– контролю за організацією грошового обігу в країні;

– контролю за повнотою та своєчасністю виконання банківською системою відповідних операцій з перерахування бюджетних коштів;

– перевірки дотримання головними розпорядниками, розпорядниками нижчого рівня та отримувачами бюджетних коштів умов виділення, розподілу, отримання, використання і повернення державних фінансових ресурсів;

– контролю за правильним та економічно обґрунтованим розподілом всіх видів платежів затвердженого бюджету, правильністю і обґрунтованістю розрахунків кошторису призначень;

– контролю за повнотою, своєчасністю і цільовим призначенням виконання дохідних і видаткових статей державного та місцевих бюджетів, а також повноти і достовірності звітності про виконання бюджету;

– виявлення резервів зростання доходів державного бюджету, а також удосконалення бюджетного процесу;

-
- контролю за доцільністю застосування державою зовнішніх та внутрішніх запозичень, їх цільовим призначенням і ефективним використанням;
 - контрольних заходів за станом, обслуговуванням та погашенням державного зовнішнього і внутрішнього боргу;
 - контролю за своєчасністю і повнотою розрахунків за виконанням державних замовлень;
 - контролю за своєчасністю, повнотою і порядком погашення іноземними державами, їхніми юридичними особами, міжнародними організаціями і міждержавними утвореннями своїх заборгованостей перед Україною;
 - фінансової експертизи проектів міжнародних договорів України, нормативно-правових актів та інших документів, що стосуються державних фінансових ресурсів;
 - оцінки фінансового стану і ефективності систем управління та контролю в бюджетних установах, державних і казенних підприємствах, а також підприємств, у яких присутня частка державного майна;
 - контролю за діяльністю органів державної виконавчої влади, на які, згідно з діючим законодавством, покладені функції щодо розробки та реалізації державної фінансової політики.

Однією з основних умов повноцінної та дієвої організації державного фінансового контролю є чітка регламентація і координація діяльності його суб'єктів. Бюджетний кодекс України визначає, що контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснюється Рахунковою палатою. Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України.

Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо надходжень до державного бюджету

податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень; здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету; управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів; інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням.

Об'єктами контролю Рахункової палати під час виконання повноважень є державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи. Рахункова палата взаємодіє з органом державного фінансового контролю, може надавати методичну, методологічну та консультативну допомогу органу державного фінансового контролю. Крім цього, Кабінет Міністрів України на запит Рахункової палати надає статистичну, фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію, необхідну для виконання нею завдань, функцій та повноважень.

Кабінет Міністрів України одержує від Рахункової палати відомості про результати перевірок, ревізій та обстежень, а також пропозиції щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні вимог законодавства, нецільовому та неефективному використанні коштів, заподіянні матеріальної шкоди державі, розглядає такі відомості та пропозиції, вживає в межах своєї компетенції відповідних заходів та інформує про них Рахункову палату.

Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади. До основних завдань Кабінету Міністрів України належать спрямування та координація роботи міністерств, інших органів виконавчої влади, здійснення контролю за їхньою діяльністю.

Кабінет Міністрів України у сферах правової політики, законності, забезпечення прав і свобод людини та громадянина здійснює контроль

за додержанням законодавства органами виконавчої влади, їх посадовими особами, а також органами місцевого самоврядування з питань виконання ними делегованих повноважень органів виконавчої влади.

Центральним органом виконавчої влади, уповноваженим на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, є Державна аудиторська служба України. Вона є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Державна аудиторська служба України відповідно до покладених на неї завдань здійснює контроль за цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу; дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів; дотриманням законодавства про державні закупівлі; веденням бухгалтерського обліку, а також 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 у 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. Крім Державної аудиторської служби, Кабінет Міністрів України спрямовує і координує через Міністра фінансів України діяльність Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України.

Міністерство фінансів України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Основними завданнями Міністерства фінансів є забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів. Міністерство забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової і митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби із правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Міністерство фінансів України відповідно до покладених на нього завдань здійснює координацію та спрямування діяльності органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Державна казначейська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Казначейство здійснює контроль за веденням бухгалтерського обліку надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складенням та поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); відповідністю платежів узятим бюджетним

зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням; дотриманням правил за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті; дотриманням порядку проведення лотерей із використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу; дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель в частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів.

Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Державна фіскальна служба відповідно до покладених на неї завдань контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів.

2.3. Напрями вдосконалення координації діяльності органів державного фінансового контролю в Україні

Нераціональне використання бюджетних коштів, оптимізація бюджетного процесу та сталий соціально-економічний розвиток країни можливий лише при суттєвому удосконаленні інституту державного фінансового контролю в Україні.

Наслідком нерозв'язаних проблем в організації державного фінансового контролю є високий рівень правопорушень у фінансовій сфері. Недосконалість нормативно-правової бази, недостатня ефективність та дієвість фінансового контролю, орієнтація його здійснення у вигляді ревізій та перевірок вже після завершення фінансово-господарських операцій не передбачають належного усунення виявлених правопорушень, спрямованості суб'єктів контролю на запобігання правопорушень, а також високого рівня координації і обміну інформацією.

Необхідною умовою зростання ефективності державного фінансового контролю є скоординована та упорядкована діяльність органів, наділених контрольними функціями. Адже ефективність фінансового контролю за раціональним і цільовим використанням бюджетних коштів, станом збереження державного та комунального майна залежить від комплексності здійснення контролю, своєчасності та повноти реалізації контрольних заходів задля відшкодування завданих державі збитків, виявлення та усунення причин, які обумовили фінансові втрати.

Проте, у своїй діяльності органи державного фінансового контролю стикаються з рядом недоліків щодо ефективної організації і проведення контрольних заходів. Однією з найбільш актуальних проблем у цій сфері є дублювання контрольних дій і заходів між органами, які здійснюють контрольні функції. Насамперед, для вирішення цієї групи проблем необхідне:

- чітке регламентування функцій, прав і відповідальності фінансових органів при погодженні кошторисів витрат та штатних розписів, внесенні до них змін;

- запровадження нових та вдосконалення чинних нормативів щодо планування видатків та використання бюджетних коштів і матеріальних цінностей;

- визначення предмету і обсягу охоплення фінансового контролю, який мають здійснювати головні розпорядники бюджетних коштів, фінансові органи та органи казначейства, що стосується бюджетних коштів і матеріальних цінностей;

- встановлення відповідальності посадових осіб за невиконання або неналежне виконання зазначених функцій.

Суттєвим недоліком діючої практики в Україні залишається проблема відсутності системного контролю, що передбачає послідовність дій між попереднім, поточним і наступним фінансовим контролем. Відтак, фінансовий контроль, який здійснюється органами державної аудиторської служби не має превентивного характеру щодо попередження порушень бюджетної дисципліни та запобігання зловживань у фінансово-бюджетній сфері. Зростання динамічності

фінансових процесів зумовлює відповідні вимоги щодо забезпечення превентивності, підвищення оперативності фінансового контролю. З огляду на це, одним із напрямків удосконалення фінансового контролю є підвищення дієвості поточного контролю з боку органів казначейської служби та координації її дій з органами державної аудиторської служби й іншими контролюючими органами виконавчої влади.

Загалом, між суб'єктами державного фінансового контролю досить часто відбувається перерозподіл функцій і повноважень. Зокрема, свого часу Верховна Рада України делегувала Рахунковій палаті функції щодо здійснення постійного контролю за використанням коштів державного бюджету. Міністерство фінансів України делегувало Державній аудиторській службі України функції з контролю за формуванням доходів бюджетів, використанням коштів державного і місцевих бюджетів, позабюджетних фондів та валютних кредитів; Державній казначейській службі України – функції з оперативного управління видатками державного бюджету. Президент України через Міністерство фінансів делегував Державній фіскальній службі України функції фіскального контролю за діяльністю платників податків і забезпечення виконання дохідної частини державного бюджету.

У процесі бюджетного планування важливу роль відіграє попередній фінансовий контроль за визначенням обсягу фінансових ресурсів держави та окремих адміністративно-територіальних одиниць. Фінансові органи аналізують прогностичні показники економічного і соціального розвитку, які є основою для розроблення проектів Державного бюджету України і місцевих бюджетів. При цьому:

– Верховна Рада України контролює дотримання бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу;

– Кабінет Міністрів України забезпечує загальне керівництво виконанням бюджету. Він організує виконання бюджету держави через Міністерство фінансів України, міністерства, відомства, інші органи виконавчої влади, місцеві органи виконавчої влади;

– Міністерство фінансів України, ключовий координаційний орган від Кабінету Міністрів України в бюджетній сфері, організовує роботу, пов'язану зі складанням та управлінням виконання Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету;

– Державна аудиторська служба України здійснює контроль за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

– Національна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України бере участь у розробці проектів Державного бюджету та державних програм економічного і соціального розвитку;

– Державна казначейська служба України здійснює контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису Державного бюджету України. На етапі прийняття зобов'язань і звірки їх з лімітами бюджетного фінансування відбувається попередній контроль, при оплаті рахунків після перевірки їх достовірності – поточний і під час зарахування на рахунки одержувача – наступний.

Розподіл повноважень між органами виконавчої влади при виконанні дохідної частини державного бюджету відбувається таким чином:

– Міністерство фінансів України організовує виконання дохідної частини бюджету і контролює її здійснення;

– Державна фіскальна служба (далі – ДФС) здійснює контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів); проведення перевірок фактів приховування і заниження сум податків та зборів, інше;

– органи Державної казначейської служби України перевіряють правильність зарахування доходів відповідно до кодів бюджетної класифікації та ведуть бухгалтерський облік доходів; контролюють надходження обов'язкових платежів і взаємодіють у цих питаннях з фіскальною службою;

– органи Державної митної служби України забезпечують надходження до бюджету коштів від митних зборів, водночас

здійснюють інформаційне забезпечення органів ДФС України щодо справляння податків під час експортно-імпортних операцій суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;

– фінансові управління обласних, міських, державних адміністрацій і фінансові відділи виконавчих органів місцевого самоврядування перевіряють правильність зарахування доходів відповідно до кодів бюджетної класифікації та ведуть бухгалтерський облік доходів.

Контрольні повноваження суб'єктів ДФК, що перевіряють видаткову частину бюджету, розподіляються таким чином:

– Рахункова палата забезпечує контроль і аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ у частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України;

– Державна аудиторська служба України здійснює контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів;

– Державна казначейська служба України здійснює контроль за організацією та фінансуванням видаткової частини бюджету.

Слід звернути увагу, що Державна аудиторська служба України забезпечує методично та координує проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в центральних органах виконавчої влади, а також здійснює контроль за її результатами.

Предметом контролю підрозділів центральних органів виконавчої влади є: обґрунтованість бюджетних запитів, фінансових планів, дотримання фінансово-бюджетної, планової, кошторисної дисципліни, стан збереження і цільове витрачання бюджетних коштів та коштів державних цільових фондів; стан збереження і використання державного майна та інше.

Варто також зазначити, що у сфері бюджетних відносин деякі контрольні повноваження мають Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. Зокрема, Національний банк України здійснює фінансовий моніторинг державного боргу, а також контроль за діяльністю комерційних банків та багато іншого. При цьому ДФС

може отримати від Національного банку доступ до інформації щодо кредитування та інших питань, що становлять банківську таємницю, в межах, необхідних для здійснення контролю.

Антимонопольний комітет України здійснює контроль за створенням конкурентного середовища та захистом конкуренції у сфері державних закупівель, у тому числі тих, що здійснюються за бюджетні кошти. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку забезпечує державний контроль за додержанням законодавства з питань функціонування фондового ринку, веде облік та приймає звіти від акціонерних підприємств, у статутному капіталі яких є частка держави. У цьому разі комісія перевіряє правильність нарахування дивідендів, що припадають на частку держави.

Наведене свідчить, що чинна організаційна структура суб'єктів ДФК у бюджетній сфері України є досить громіздкою, яка може функціонувати злагоджено тільки при чіткому розмежуванні сфер діяльності окремих суб'єктів. Однак на сьогодні ця вимога не дотримується: до складу зазначеної структури входять органи, системно не пов'язані між собою. Особливо це стосується структури органів, які перевіряють видаткову частину бюджету. Нині їх діяльність врегульована різними нормативно-правовими актами, положення яких часто не узгоджуються між собою. Це призводить до паралелізму в роботі зазначених органів, зокрема в частині контролю за витрачанням бюджетних коштів, проведення аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ, контролю за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку тощо.

Відсутність чіткого розподілу зазначених функцій призводить до того, що відповідні суб'єкти ДФК, як правило, в автономному режимі виконують властиві їм завдання. Зрозуміло, що в таких умовах трапляються неузгодженість, дублювання, відсутність взаємодії, а іноді й виникають суперечності. У результаті одні й ті самі підконтрольні об'єкти протягом року перевіряються неодноразово, інші – взагалі не контролюються. Це призводить до недостатньої ефективності в діяльності органів фінансового контролю, розпорошення та надмірного витрачання людських і фінансових

ресурсів, правового й методологічного хаосу. У цьому разіДФК діє не як єдина система, а існує у формі відокремлених ланок, кожна з яких має власну інформаційну базу та намагається запровадити власний методологічний підхід до процесу здійснення контролю за витрачанням бюджетних коштів.

Розв'язання цієї проблеми потребує суттєвої реорганізації чинної організаційної структури суб'єктів бюджетного контролю шляхом:

- зменшення кількості державних контролюючих органів через об'єднання їх функцій;

- створення єдиного центру керування фінансово-контрольною діяльністю держави (оскільки основні контрольні функції на рівні виконавчої гілки влади покладено на Міністерство фінансів України, було б доцільно саме його визначити вищим органом ДФК);

- налагодження організаційної взаємодії державних контролюючих структур через створення єдиної інформаційної системи, обмін фінансовою й управлінською інформацією, вдосконалення програмно-технічного забезпечення та уніфікація форм звітності.

Здійснення відповідних заходів має підкріплюватися формуванням єдиного методологічного та нормативного підґрунтя організації і проведення контрольних заходів фінансового контролю через прийняття базового Закону України «Про державний фінансовий контроль та аудит». Необхідною умовою реформування організаційної структури суб'єктів фінансового контролю в бюджетній сфері має стати створення і розвиток розгалуженої мережі підвищення кваліфікації працівників ДФК.

Питання для самоперевірки

1. Які органи державного фінансового контролю мають місце в Україні?

2. Назвіть критерії класифікації органів державного фінансового контролю.

3. Охарактеризуйте принципи діяльності органів державного фінансового контролю.

4. Розкрийте основні завдання органів державного фінансового контролю в Україні.

5. Який орган державного фінансового контролю уповноважений на реалізацію державної політики у сфері ДФК?

6. Дайте характеристику основних напрямів діяльності Міністерства фінансів України.

7. Назвіть проблеми неузгодженості дій органів державного фінансового контролю в Україні.

8. Наведіть приклади дублювання функцій органів державного фінансового контролю в Україні.

9. Які ключові завдання реалізує Рахункова палата Верховної Ради України?

10. Окресліть напрями удосконалення діяльності органів ДФК в Україні.

Тести

1. До складу органів державного фінансового контролю відносять:

а) Верховну Раду України, Рахункову палату Верховної Ради України, Президента України;

б) Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України;

в) Державну фіскальну службу України, Державну аудиторську службу України, Державну казначейську службу України, органи місцевого самоврядування;

г) усі відповіді вірні.

2. Діяльність ДФСУ підпорядковується:

а) Державній аудиторській службі України;

б) Рахунковій палаті Верховної ради України;

в) Міністерству фінансів України;

г) Державній казначейській службі України.

3. Відповідно до класифікації органів державного фінансового контролю за рівнем діяльності виділяють:

- а) фінансові органи; казначейські органи; фіскальні органи;
- б) загальнодержавні органи і органи місцевого самоврядування;
- в) органи загальної і спеціальної компетенції;
- г) органи митної і податкової поліції.

4. Основними принципами діяльності органів державного фінансового контролю є:

- а) законність, незалежність, неупередженість (об'єктивність), прозорість та гласність;
- б) принципи субсидіарності, повноти і об'єктивності;
- в) превентивності, системності, зрілості;
- г) самостійності, суб'єктивності, надійності.

5. Основними завданнями органів державного фінансового контролю є:

- а) забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- б) проведення державного фінансового контролю;
- в) надання органами державного фінансового контролю адміністративних послуг;
- г) усі відповіді вірні.

6. Фінансовий контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу здійснює:

- а) Кабінет Міністрів України;
- б) Верховна Рада України;
- в) Державна аудиторська служба України;
- г) Міністерство фінансів України.

7. При виконанні дохідної частини державного чи місцевих бюджетів контроль за правильністю обчислення, повнотою і

своєчасністю сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), проведення перевірок фактів приховування і заниження сум податків та зборів здійснює:

- а) Державна казначейська служба України;
- б) Державна фіскальна служба України;
- в) Державна аудиторська служба України;
- г) Рахункова палата України.

8. На етапі бюджетного планування контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису Державного бюджету України здійснює:

- а) Державна казначейська служба України;
- б) Державна фіскальна служба України;
- в) Державна аудиторська служба України;
- г) Рахункова палата України.

9. При виконанні бюджетів різних рівнів за видатками контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів здійснює:

- а) Державна казначейська служба України;
- б) Державна фіскальна служба України;
- в) Державна аудиторська служба України;
- г) Рахункова палата України.

10. При виконанні бюджетів різних рівнів за видатками контроль і аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ у частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України здійснює:

- а) Державна казначейська служба України;
- б) Державна фіскальна служба України;
- в) Державна аудиторська служба України;
- г) Рахункова палата.

Список використаної літератури

1. Ангеліна А. І. Система органів державного фінансового контролю і нагляду України: проблеми формування. *Економічний часопис XXI-21*. 2013. № 11-12. С. 95–98.
2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51. Ст. 572.
3. Іваськевич Х. І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. № 11. С. 421–425.
4. Мельник В. М., Єлізаренко Н. О. Модернізація механізмів фінансового контролю та аудиту як складових антикорупційної політики. Київ, 2017. 318 с.
5. Обушна Н. І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. *Вісник НАДУ при Президентові України*. 2016. № 4. С. 64–71.
6. Про Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/rada/show/236-2014-%D0%BF/para%20n11#n11> (дата звернення: 21.09.2018).
7. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 11.09.2018).
8. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF> (дата звернення: 18.09.2018).
9. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF/para%20n8#n8> (дата звернення: 16.09.2018).

10. Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 27.02.2014 р. № 794-VII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/794-18> (дата звернення: 17.09.2018).

11. Про Рахункову палату України: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 10.10.2018).

12. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю КМУ; Розпорядження, Концепція від 10.05.2018 № 310-р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80> (дата звернення: 05.10.2018).

13. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки Кабінетом Міністрів України; Розпорядження, Стратегія від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> (дата звернення: 02.10.2018).

14. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: монографія / В. Ф. Піхоцький. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. 336 с.

15. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні: монографія / О. А. Шевчук. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 378 с.

РОЗДІЛ 3

ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ: ОРГАНІЗАЦІЯ, ПРОВЕДЕННЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЮ

- 3.1. Завдання та повноваження Рахункової палати Верховної Ради України.*
- 3.2. Організація та порядок проведення державного фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою:*
- 3.2.1. Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) за надходженням та використанням коштів Державного бюджету.*
- 3.2.2. Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) щодо фінансування державного бюджету, державного боргу і гарантованого державою боргу.*
- 3.2.3. Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо діяльності Національного банку України та здійснення закупівель.*
- 3.3. Етапи фінансового аудиту Рахункової палати Верховної Ради України.*

3.1. Завдання та повноваження Рахункової палати Верховної Ради України

Рахункова палата ВРУ функціонує з 1997 року і є постійно діючим органом зовнішнього державного фінансового контролю. Діяльність Рахункової палати базується на принципах законності, об'єктивності, плановості, гласності та незалежності. Рахункова палата є державним колегіальним органом, який створено Верховною Радою України. Рахункова палата звітує перед Верховною Радою України.

Діяльність Рахункової палати спрямована на забезпечення належного контролю за раціональним використанням бюджетних

коштів. В умовах дефіциту централізованих фінансових ресурсів в Україні, перед Рахунковою палатою постають нові виклики, які вимагають конкретних дій з виявлення та попередження нецільового використання бюджетних ресурсів.

Рахункова палата, як вищий орган фінансового контролю в Україні, здійснює свою діяльність відповідно до Конституції України, Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Рахункову палату», інших нормативно-правових актів України.

Втручання органів державної влади, органів місцевого самоврядування, політичних партій та громадських об'єднань, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових і службових осіб у діяльність Рахункової палати забороняється.

Державний зовнішній фінансовий контроль Рахункової палати реалізується через здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту, аналізу, експертизи та інших контрольних заходів.

Фінансовою базою діяльності Рахункової палати є кошти державного бюджету.

В межах повноважень Рахункової палати посадові особи:

- здійснюють фінансовий контроль за надходженнями до державного бюджету податків, обов'язкових платежів, зборів та здійсненням витрат коштів державного бюджету, операцій у сфері державних внутрішніх і зовнішніх запозичень, надання державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу, закупівель за рахунок коштів державного бюджету, виконання інвестиційних проектів, державних цільових програм, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету;

- проводять експертизу проекту закону про державний бюджет;

- аналізують звіт про виконання закону про державний бюджет та готують пропозиції для усунення виявлених порушень та удосконалення бюджетного законодавства;

- здійснюють аналіз ефективності застосування суб'єктами господарювання пільг по сплаті до державного бюджету податків,

обов'язкових платежів, зборів, оцінюють доцільність функціонування пільгових режимів оподаткування та їхній вплив на формування доходів державного бюджету;

- аналізують функціонування механізму публічних закупівель;
- контролюють виконання наданих Рахунковою палатою рекомендацій для оцінки їх результативності;
- інформують правоохоронні органи про виявлення кримінальних або адміністративних правопорушень;
- реалізують заходи співробітництва з вищими органами фінансового контролю інших країн, міжнародними організаціями, проводять з органами фінансового контролю інших держав спільні аудити;
- здійснюють методичну та методологічну роботу стосовно державного зовнішнього фінансового контролю;
- здійснюють управління об'єктами державної власності, котрі мають фінансові наслідки для державного бюджету.

Рахункова палата інформує Верховну Раду України, Президента України про результати державного зовнішнього фінансового контролю (у тому числі про факти порушень бюджетного законодавства). Крім того, кожного кварталу та за результатами бюджетного року Рахункова палата подає Верховній Раді України інформацію про стан виконання закону про Державний бюджет України та пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень.

При необхідності Рахункова палата має право залучати до перевірок фахівців будь-яких контролюючих органів.

Аудитори Рахункової палати застосовують системний підхід до організації проведення перевірок і аналізу їх результатів. Фахівці Рахункової палати у щоденній роботі приділяють особливу увагу аналітичній діяльності, оцінці ефективності управління об'єктами перевірки.

Висновки і пропозиції Рахункової палати спрямовані на усунення недоліків, які приводять до неефективного використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу. У процесі здійснення

експертизи законопроектів про держбюджет, при підготовці висновків Верховній Раді України про використання коштів Державного бюджету України, Рахункова палата приймає безпосередню участь у вдосконаленні бюджетного процесу. Так, відповідно до висновків про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 р.» залишаються невирішеними проблеми бюджетної політики, які проявляються у неякісному прогнозуванні макроекономічних показників, недосконалому плануванні окремих доходів державного бюджету, збільшенні податкової заборгованості платників податків, несвоєчасному затвердженні порядків використання коштів бюджету за бюджетними програмами та паспортів бюджетних програм, неналежному використанні можливостей отримання фінансових ресурсів від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій на розвиток інфраструктури, енергетики, транспорту.

У межах компетенції Рахункова палата може надавати консультації Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, міністерствам, іншим державним органам та органам місцевого самоврядування.

Посадові особи апарату Рахункової палати є державними службовцями.

Члени Рахункової палати для виконання покладених на них повноважень мають право ознайомлюватися з оригіналами документів об'єктів контролю, отримувати безоплатно копії документів та інформацію у паперовому та електронному вигляді, необхідні для здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), отримувати доступ до баз даних, реєстрів, автоматизованих систем, створених за рахунок коштів державного бюджету.

Рахункова палата подає Верховній Раді України щорічний звіт про свою діяльність, який розміщує на офіційному веб-сайті для відкритого доступу.

3.2. Організація та порядок проведення державного фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою

Питання, які стосуються проведення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) регламентуються Законом України «Про Рахункову палату», Методичними рекомендаціями з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, Загальних рекомендаціях з проведення аудиту, ефективності використання державних коштів, Рекомендаціях щодо складання та оформлення результатів контрольних заходів.

Діяльність Рахункової палати передбачає проведення фінансового контролю за напрямками:

- контроль за виконанням Державного бюджету України;
- контроль за станом внутрішнього та зовнішнього боргу України та використання кредитних ресурсів;
- контроль за діяльністю позабюджетних фондів;
- контроль за фінансуванням загальнодержавних програм;
- контроль за функціонуванням фінансово-кредитної системи (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Напрями фінансового контролю (аудиту) Рахункової палати Верховної Ради України

Об'єктами контролю Рахункової палати є державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, суб'єкти

господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи.

Предметом дослідження фінансового аудиту Рахункової палати є: кошти державного бюджету; бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані; нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів в сфері, що досліджується.

3.2.1. Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) за надходженням та використанням коштів Державного бюджету

Бюджетним кодексом України визначено повноваження Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства (рис. 3.2).

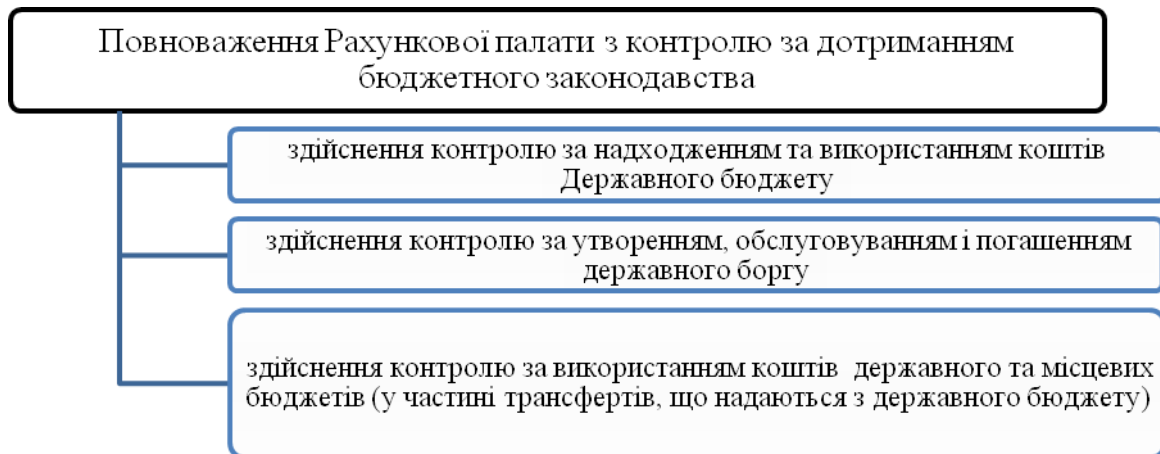


Рис. 3.2. Повноваження Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства

У процесі здійсненні державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) за виконанням державного бюджету Рахункова палата досліджує:

1) дотримання положень законодавства щодо казначейського обслуговування бюджетних коштів;

2) дотримання положень законодавства у процесі повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету, відшкодування податку на додану вартість, безспірного списання коштів державного бюджету;

3) дотримання положень законодавства у сфері ведення обліку бюджетних асигнувань, реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників та отримувачів коштів бюджету, здійснення виплат за цими зобов'язаннями, а також випадки несвоєчасної реєстрації або відмови у реєстрації бюджетних зобов'язань, випадки несвоєчасного проведення або відмови у проведенні платежів;

4) дотримання правил розміщення на депозитних рахунках та повернення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка та коштів валютних рахунків державного бюджету;

5) дотримання правил щодо покриття тимчасових касових розривів Пенсійного фонду України і місцевих бюджетів за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка та повернення цих коштів;

б) правильність ведення бухгалтерського обліку у процесі виконання державного бюджету;

7) дотримання порядку та термінів складання та подання звітності про виконання Державного бюджету України;

8) достовірність фінансової звітності щодо виконання Державного бюджету України.

Здійснюючи фінансовий аудит законності, повноти нарахування, своєчасності сплати і зарахування на єдиний казначейський рахунок податків, обов'язкових платежів, зборів, інших доходів державного бюджету, правомірності відшкодування податку на додану вартість Рахункова палата дає оцінку ефективності адміністрування уповноваженими органами надходжень до державного бюджету. Вищезазначені заходи державного фінансового контролю Рахункова палата здійснює щодо діяльності Державної фіскальної служби України. Так, відповідно до звіту Рахункової палати за 2017 р. аудитом ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи виявлено, що у 2015–2016 рр. і 1 кварталі 2017 р. органами ДФСУ не створено

ефективної системи контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог законодавства України у сфері державної митної справи. За результатами аудиту Рахунковою палатою запропоновано розробити комплекс заходів, спрямованих на посилення контролю за тимчасовим ввезенням транспортних засобів на територію України для усунення можливості ухилення від оподаткування при ввезенні транспортних засобів. Крім того, рекомендовано привести норми Митного кодексу України у відповідність до аналогічних положень Регламенту Ради (ЄС) від 16.11.2009 р. № 1186 стосовно звільнення від сплати митних платежів товарів незначної вартості, що переміщуються у міжнародних поштових відправленнях.

Рахункова палата здійснює оцінку впливу наданих пільг із сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, інших платежів до державного бюджету на ефективність виконання державного бюджету, у тому числі оцінює фінансові наслідки для державного бюджету.

Рахункова палата здійснює контроль за надходженням до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником об'єктів державної власності, а також аудит ефективності використання і розпорядження об'єктами державної власності, належними державі матеріальними та іншими активами, що мають фінансові наслідки для державного бюджету. Фонд державного майна України, інші державні органи, органи місцевого самоврядування та їх посадові особи надають Рахунковій палаті за її запитом необхідну інформацію щодо об'єктів державної власності, що перебувають у їх управлінні (включаючи об'єкти, що знаходяться у користуванні інших осіб).

Так, відповідно до звіту Рахункової палати за 2017 р., аудит ефективності виконання повноважень органами державної влади у сфері забезпечення надходжень до державного бюджету орендної плати за користування державним майном та цілісними майновими комплексами свідчить, що уповноважені органи (Кабінет Міністрів України, Фонд державного майна України) у 2015–2016 рр. та I півріччі 2017 р. не створили належні умови для передачі в оренду

держмайна. Через відсутність ефективного механізму надання в оренду державного майна договори оренди укладено щодо не більше як 5% потенційних об'єктів оренди. Несвоєчасне опублікування оголошень органами Фонду держмайна про наміри передачі майно в оренду та прийняття рішень за результатами вивчення попиту на об'єкт оренди, допущення до участі у конкурсі фіктивних учасників призвели до затягування процесу надання в оренду державного майна та не надходження орендної плати до державного бюджету. За результатами аудиту Рахунковою палатою запропоновано органам управління державним майном здійснити інвентаризацію об'єктів державної власності та надати інформацію про потенційні об'єкти оренди.

У результаті здійснення контролю Рахунковою палатою за використанням коштів Державного бюджету у 2017 р. встановлено, що Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України та головні розпорядники бюджетних коштів не забезпечили виконання державного бюджету за видатками, оскільки не виконано більшість бюджетних програм. Така ситуація зумовлена зволіканням Кабінету Міністрів України стосовно затвердження порядків використання та розподілу коштів за об'єктами, заходами. Відповідно, фінансування видатків за окремими бюджетними програмами у запланованих обсягах не здійснювалося. Вісім головних розпорядників бюджетних коштів спільно з Міністерством фінансів України не здійснили розроблення та затвердження паспортів за 14-ма бюджетними програмами, тому бюджетні призначення в обсязі 1,9 млрд. грн. не було використано.

3.2.2. Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) щодо фінансування державного бюджету, державного боргу і гарантованого державою боргу

У межах повноважень Рахункова палата здійснює контроль за станом державного боргу та гарантованого державою боргу, порядком їх утворення, обслуговування і погашення. Відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» здійснюється контроль:

– за рівнем дефіциту (профіциту) державного бюджету, джерелами фінансування державного бюджету;

– за ефективним і цільовим використанням кредитів (позик, залучених до спеціального фонду державного бюджету), своєчасним їх поверненням;

– за дотриманням граничного обсягу державного боргу та гарантованого державою боргу, за виконанням запланованих заходів по приведенню загального обсягу державного боргу та гарантованого державою боргу до встановленого рівня;

– за відшкодуванням суб'єктами господарювання, котрі отримали кредити (позики) під державні гарантії, витрат державного бюджету, які виникли через виконання державою гарантійних зобов'язань перед кредиторами.

У процесі здійснення контролю за державним боргом та гарантованим державою боргом Рахункова палата здійснює аналіз:

1) кредитних договорів та нормативно-правових актів, відповідно до яких виникають державні боргові зобов'язання і гарантійні зобов'язання, здійснюються платежі по обслуговуванню та погашенню державного боргу та гарантованого державою боргу;

2) ефективності управління державним боргом і гарантованим державою боргом;

3) ефективності розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка та коштів валютних рахунків держбюджету на депозитних рахунках або шляхом купівлі державних цінних паперів.

У процесі контролю у 2017 р. Рахунковою Палатою виявлено порушення вимог Бюджетного кодексу України стосовно дотримання граничного обсягу державного та гарантованого державою боргу та обґрунтовано необхідність розроблення плану заходів з приведення обсягу державного боргу до встановлених вимог. Крім того, встановлено, що Середньострокова стратегія управління державним боргом і контролю за її реалізацією, не відповідає нормам Бюджетного кодексу України. Міністерство фінансів України не здійснювало належних заходів у сфері управління державним боргом. Так, Рахунковою Палатою виявлено:

- оцінка ризиків, пов'язаних з державним боргом не здійснювалась, не було розроблено шляхів вирішення проблем у сфері управління державним боргом;
- основні прогностичні розрахунки для управління державним боргом не здійснювались;
- цілі та завдання управління державним боргом не визначались.

Відповідно до висновків Рахункової палати про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 р.» характерним є зростання державних боргових зобов'язань: темп зростання боргу у 4,4 р. перевищив зростання економіки. Такий стан зумовив зростання витрат на погашення та обслуговування державного боргу, відповідно зменшення фінансових можливостей для реалізації пріоритетних соціально-економічних програм.

Рахунковою Палатою встановлено, що у 2017 р. майже 25% надходжень державного бюджету було витрачено на погашення та обслуговування державного боргу. Обсяг цих витрат наближається до розміру сукупних видатків зведеного бюджету на оборону, економічну діяльність та охорону здоров'я. У 2017 році темп зростання державного боргу у 4,4 рази перевищив темп зростання реального ВВП. У розрахунку на одну особу обсяг державного та гарантованого державою боргу у 2017 р. зріс порівняно із 2016 р. і становив 50,5 тис. грн. Ризики зростання обсягу боргових платежів посилюються знеціненням гривні та подальшим здійсненням державних запозичень для погашення боргу.

За результатами державного фінансового контролю Рахунковою палатою рекомендовано Міністерству фінансів України забезпечити здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним боргом.

3.2.3. Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо діяльності Національного банку України та здійснення закупівель

Рахункова палата здійснює державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) за діяльністю Національного банку України та інших

фінансових установ у процесі якого перевіряє та аналізує діяльність НБУ та інших фінансових установ у сфері обслуговування ними коштів держбюджету.

У межах здійснення контролю за надходженням та використанням коштів державного бюджету Рахункова палата перевіряє виконання кошторису доходів і витрат Національного банку України. За результатами проведеного контролю для усунення недоліків, виявлених у процесі перевірки Рахунковою палатою, розробляється комплекс заходів, котрі враховують рекомендації Рахункової палати.

Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) у сфері здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету проводиться Рахунковою палатою на всіх стадіях закупівель і включає перевірку та аналіз законності та ефективності здійснення закупівель, дотримання передбачених процедур, оцінку своєчасності отримання товарів, послуг та проведення робіт, а також аналіз стану прозорості та додержання встановлених принципів здійснення закупівель.

Аналіз стану державних закупівель засвідчив, що в Україні у 2015–2016 рр. система державних (публічних) закупівель була неефективною і не забезпечила конкурентності на ринках товарів, робіт та послуг і не сприяла ефективності використання коштів бюджету. Запровадження у 2016 р. електронної системи закупівель «Prozorro» не забезпечило ефективне використання державних фінансових ресурсів, що зумовлено корупційними ризиками, закладеними у чинному законодавстві. Про це свідчить аналіз застосування недосконалих норм законодавства про закупівлі. Рахунковою палатою встановлено правопорушень у цій сфері на 326,3 млн. грн. Переважно це уникнення замовниками застосування законодавства про державні закупівлі шляхом поділу предмета закупівлі на частини.

З метою виправлення ситуації, що склалася у сфері закупівель, Рахунковою палатою за результатами фінансового контролю рекомендовано Кабінету Міністрів України визначити кримінальну відповідальність за незастосування дії законодавства про закупівлю; припинити практику прийняття рішень, що визначають порядок та

умови проведення державних закупівель, що не передбачені Законом України «Про публічні закупівлі».

3.3. Етапи фінансового аудиту Рахункової палати Верховної Ради України

Процес проведення фінансового аудиту складається з чотирьох основних послідовних етапів:

- планування аудиту;
- проведення аудиту;
- звітування за результатами аудиту;
- контроль та оцінка виконання наданих за результатами аудиту рекомендацій (рис. 3.3).

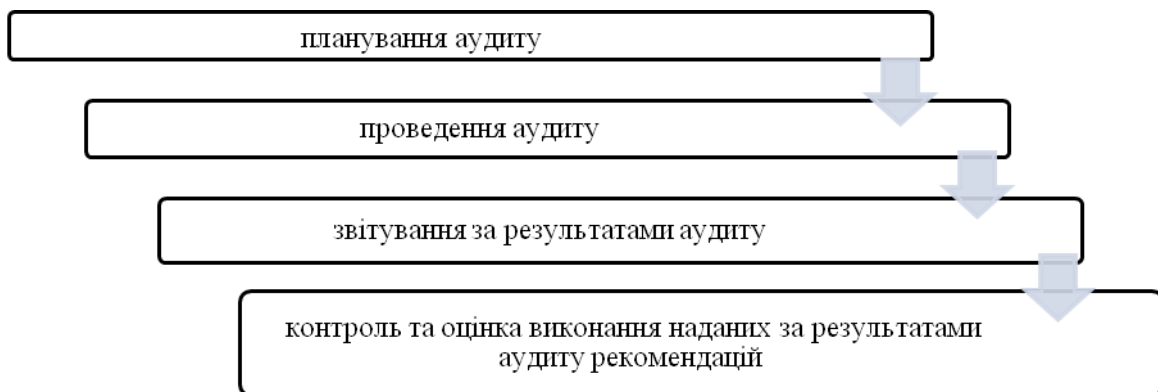


Рис. 3.3. Етапи проведення фінансового аудиту Рахунковою палатою

Кожний з етапів аудиту включає певні послідовні дії, здійснення яких сприяє його повноцінному і якісному проведенню.

У процесі *планування фінансового аудиту* визначають обсяги, терміни і напрями аудиту, розробляють програму аудиту. Зокрема, визначають галузеві особливості звітності, кількість та розташування об'єктів аудиту та їх підрозділів, рівень довіри посадових осіб Рахункової палати до результатів перевірки внутрішніх аудиторів тощо. На цьому етапі досліджують результати попереднього аудиту для обґрунтування актуальності об'єкта аудиту, розглядають фактори, котрі є важливими з позиції спрямування зусиль контрольної групи,

уточнюють характер, терміни та обсяг ресурсів, необхідних для здійснення аудиту.

При плануванні фінансового аудиту вивчають види та масштаби діяльності об'єкту аудиту, середовище, де вона здійснюється, в тому числі досліджують систему внутрішнього контролю.

Попереднє вивчення об'єкта аудиту і його середовище здійснюється в обсязі, достатньому для виявлення та оцінки ризиків викривлення фінансової та бюджетної звітності, яке стало наслідком помилок чи недобросовісних дій керівництва та (або) працівників об'єкта аудиту, і є достатнім для планування та виконання аудиторської перевірки. На цьому етапі аудитори можуть подавати запити для отримання фінансової та бюджетної звітності для попереднього вивчення або здійснення попереднього вивчення (аналізу) безпосередньо на об'єкті фінансового аудиту.

На етапі попереднього дослідження об'єкта аудиту та його середовища проводиться вивчення:

- 1) нормативно-правових актів, що регламентують діяльність об'єкта аудиту;
- 2) даних, що характеризують бюджетні призначення та фактичні витрати з Державного бюджету України;
- 3) складових елементів об'єкта аудиту;
- 4) виконання бюджетних програм та інших повноважень об'єкта аудиту в межах, що стосується використання коштів бюджету, дослідження стану повернення кредитів до державного бюджету, погашення державного і гарантованого боргу;
- 5) аналітичного матеріалу попередніх контрольних заходів, здійснених Рахунковою палатою стосовно питань, які підлягають аудиту, а також результатів перевірок, що здійснювалися іншими контролюючими органами;
- б) матеріалів засобів масової інформації.

За результатами попереднього вивчення об'єкта аудиту складається програма аудиту, яка містить назву аудиту, обґрунтовує підстави для проведення аудиту, вказує мету аудиту, предмет та об'єкти аудиту, перелік питань, які будуть перевірятися, критерії

оцінки, що будуть застосовані під час аудиту, описує методики проведення аудиту. Крім того, у програмі аудиту обов'язково вказується період, що перевіряється, склад контрольної групи, терміни проведення аудиту та складання актів і звіту за результатами аудиту. Для зниження вірогідності можливих помилок та непорозумінь програма аудиту має бути максимально деталізованою.

Проведення фінансового аудиту передбачає здійснення аудиторських процедур для одержання аудиторських доказів для виявлення порушень і недоліків. Посадові особи Рахункової палати у процесі здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), мають право:

- заходити (без перешкод) до приміщень та сховищ об'єкта контролю;
- вивчати, аналізувати оригінали документів, дані на електронних носіях, отримувати копії та витяги із документів;
- вимагати усунення виявлених порушень з наданням письмової інформації про це;
- отримувати пояснення (усні та письмові) від посадових осіб об'єкта контролю;
- за рішенням суду опечатувати каси і касові приміщення, склади, архіви, інші приміщення об'єкта контролю, вилучати документи із складанням відповідного акта та опису вилучених документів.

Здійснення контрольних дій передбачає застосування таких методів: перевірка, запит, анкетування, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури.

Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів дозволяє отримати аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру та джерел їх отримання.

Запит передбачає пошук інформації, котру можна отримати від компетентних осіб. Цей метод контролю може здійснюватися як у формі письмових запитів, так і реалізуватися при неформальному усному опитуванні працівників об'єкту аудиту. Отримані відповіді дозволяють отримати інформацію, якою аудитори раніше не володіли або таку, яка підтвердить аудиторські докази.

Одним із прийомів опитування є анкетування, яке передбачає отримання відповідей від працівників об'єкта аудиту та третіх осіб на сформульовані та викладені в анкеті запитання.

Підтвердження передбачає отримання аудитором підтверджувальної інформації, котра міститься у бухгалтерських документах. Для прикладу, аудитор для підтвердження сум дебіторської заборгованості зв'язується і отримує інформацію від боржників об'єкта аудиту.

Для перевірки арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку аудитор застосовує перерахунок, який полягає у самостійному здійсненні безпосередніх підрахунків.

Здійснення аналітичних процедур передбачає оцінку фінансової інформації: аудитор аналізує імовірні зв'язки між фінансовими і нефінансовими даними, включаючи оцінку виявлених відхилень і взаємозв'язків, які не відповідають наявній інформації або відрізняються від очікуваних показників. Для прикладу: порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди або плановими розрахунками, які відображено у бюджетах чи прогнозах тощо.

Результати фінансового аудиту відображаються в акті, у якому зазначаються фактичний фінансовий стан предмета аудиту. Акт містить узагальнений перелік всіх документів, матеріалів, котрі перевірялися та аналізувалися у процесі здійснення фінансового аудиту. При виявленні недоліків, фактів порушення законодавства чи зловживань, аудитор відображає такі факти в акті із посиланням на відповідні норми законодавства, що порушені, при цьому вказуються обсяги заподіяних збитків.

Крім виявлених недоліків, акт містить пропозиції, котрі спрямовані на здійснення комплексу заходів для їх усунення і адресовані організаціям та посадовцям, що уповноважені і відповідають за реалізацію таких заходів. Пропоновані аудитором заходи мають:

– чітко визначати терміни їх виконання і враховувати правові обмеження;

– мати чітке спрямування на усунення основних причин виявлених недоліків або порушень;

– забезпечити можливість їх виконання;

– бути економічно ефективними.

Керівник контрольної групи несе персональну відповідальність за обґрунтованість та об'єктивність фактів, що викладені у акті. Акт підписують: керівник контрольної групи, члени контрольної групи та керівник об'єкта контролю. Один примірник підписаного акта залишається об'єкта контролю.

У випадку незгоди уповноваженої особи об'єкта перевірки із викладеними в акті фактами, або їх обґрунтуванням чи доказами, необхідно не пізніше п'яти робочих подати аргументовані письмові зауваження стосовно питань, з якими не погоджується. За результатами розгляду цих зауважень складається окрема довідка, яка підписується керівником контрольної групи суб'єкта перевірки. Зауваження та довідка про результати їх розгляду докладаються до акта перевірки і є його невід'ємною частиною.

Питання для самоперевірки

1. На яких принципах базується діяльність Рахункової палати ВРУ?

2. Хто має право втручатись у діяльність Рахункової палати?

3. Чи належить до повноважень Рахункової палати проведення експертизи проекту закону про державний бюджет?

4. Кого інформує Рахункова палата про результати здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю?

5. Розкрийте напрями проведення фінансового контролю Рахункової палати.

6. Наведіть об'єкти контролю Рахункової палати.

7. Назвіть предмети дослідження фінансового аудиту Рахункової палати.

8. Перелічіть повноваження Рахункової палати у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

9. Які етапи передбачає проведення фінансового аудиту?

10. Що досліджує Рахункова палата у процесі здійснення контролю за державним боргом та гарантованим державою боргом ?

Тести

1. Об'єктами контролю Рахункової палати є:

- а) посадові особи, контролюючі органи, ВРУ;
- б) державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- в) кошти державного бюджету, бюджетна та фінансова звітність, первинні документи;
- г) нормативно-правові акти, що стосуються діяльності.

2. Предметом дослідження фінансового аудиту Рахункової палати є:

- а) посадові особи, контролюючі органи, ВРУ;
- б) державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- в) кошти державного бюджету, бюджетна та фінансова звітність, первинні документи;
- г) нормативно-правові акти, що стосуються діяльності.

3. Діяльність Рахункової палати передбачає проведення фінансового контролю за напрямками:

- а) контроль за діяльністю Верховної Ради України;
- б) контроль за виконанням Державного бюджету України;
- в) контроль за діяльністю суб'єктів господарювання;
- г) контроль за діяльністю підприємців-фізичних осіб.

4. У процесі здійснення контролю за державним боргом та гарантованим державою боргом Рахункова палата досліджує:

- а) платоспроможність позичальників;
- б) умови надання кредитів комерційними банками фізичним особам та суб'єктам господарювання;
- в) ефективність управління державним боргом та гарантованим державою боргом;

г) оцінку фінансової інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними.

5. При здійсненні державного зовнішнього фінансового контролю у сфері виконання державного бюджету Рахункова палата досліджує:

а) фінансову інформацію шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними;

б) відповідальність посадових осіб за об'єктивність та обґрунтованість викладених у акті фактів;

в) дотримання встановленого законодавством порядку казначейського обслуговування бюджетних коштів;

г) нормативно-правові акти, що стосуються бюджетного процесу.

6. Процес проведення фінансового аудиту складається з етапів:

а) планування аудиту, проведення аудиту, звітування за результатами аудиту, контроль та оцінка виконання наданих за результатами аудиту рекомендацій;

б) проведення аудиту, контроль та оцінка виконання наданих за результатами аудиту рекомендацій;

в) контроль за діяльністю Верховної Ради України, контроль за виконанням Державного бюджету України, контроль за діяльністю суб'єктів господарювання;

г) управління, аналіз, контроль, регулювання.

7. Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) у сфері здійснення закупівель за рахунок коштів державного включає:

а) планування аудиту, проведення аудиту, звітування за результатами аудиту, контроль та оцінку виконання наданих за результатами аудиту рекомендацій;

б) перевірку та аналіз законності та ефективності здійснення закупівель, дотримання передбачених процедур, оцінку своєчасності отримання товарів, послуг та проведення робіт, а також аналіз стану прозорості та додержання встановлених принципів здійснення закупівель;

в) проведення аудиту, контроль та оцінка виконання наданих за результатами аудиту рекомендацій;

г) контроль за діяльністю Верховної Ради України, контроль за виконанням Державного бюджету України, контроль за діяльністю суб'єктів господарювання у сфері закупівель.

8. У процесі планування фінансового аудиту визначають:

а) обсяги, терміни і напрями аудиту, розробляють програму аудиту;

б) виконують аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів;

в) оцінюють фінансову інформацію шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними;

г) всі відповіді вірні.

9. Посадові особи Рахункової палати у процесі здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):

а) не мають права заходити до приміщень та сховищ об'єкта контролю;

б) мають право заходити до приміщень та сховищ об'єкта контролю;

в) мають право заходити (без перешкод) до приміщень та сховищ об'єкта контролю з представниками поліції;

г) у виняткових випадках мають право заходити до приміщень та сховищ об'єкта контролю.

10. Під час здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) посадові особи, мають право:

а) безперешкодно заходити до приміщень, сховищ об'єкта контролю;

б) вивчати оригінали документів, дані на електронних носіях, одержувати копії та витяги із документів;

в) вимагати усунення виявлених порушень;

г) всі відповіді вірні.

Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 07.09.2018).
2. Висновки про виконання закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік». URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/412> (дата звернення: 15.09.2018).
3. Загальні рекомендації з проведення аудиту, ефективності використання державних коштів / затв. постановою Колегії Рахункової палати від 12.07.2006 р. № 18-4. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/121> (дата звернення: 22.09.2018).
4. Звіт Рахункової палати за 2017 р. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16755497/Zvit_RP_2017.pdf?subportal=main (дата звернення: 06.10.2018).
5. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 18.09.2018).
6. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затв. Рахунковою палатою від 22.09.2015 р. № 5-5. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Method_rek_fin_audit.pdf (дата звернення: 09.10.2018).
7. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 25.09.2018).
8. Регламент Рахункової палати. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/121> (дата звернення: 26.10.2018).
9. Рекомендації щодо складання та оформлення результатами контрольних заходів, затв. наказом Рахункової палати від 12.07.2005 р. № 89. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/121> (дата звернення: 17.10.2018).

РОЗДІЛ 4

КОНТРОЛЬНІ ДІЇ В СИСТЕМІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

- 4.1. *Завдання та основні функції Державної аудиторської служби України.*
 - 4.1.1. *Організація та порядок проведення державних фінансових аудитів:*
 - 4.1.2. *Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання.*
 - 4.1.3. *Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм.*
 - 4.1.4. *Державний фінансовий аудит місцевих бюджетів.*
 - 4.1.5. *Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм.*
 - 4.1.6. *Державний фінансовий аудит інвестиційних проектів.*
- 4.2. *Моніторинг та перевірка публічних закупівель.*
- 4.3. *Планування та порядок проведення інспектування.*
- 4.4. *Взаємодія Державної аудиторської служби України з іншими контролюючими та правоохоронними органами.*

4.1. Завдання та основні функції Державної аудиторської служби України

Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади. Вона створена відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р № 868 «Про утворення Державної аудиторської служби України», діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Її структура складається з центрального апарату та п'яти регіональних офісів (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Структура Державної аудиторської служби України

Головними завданнями Державної аудиторської служби України є забезпечення формування і реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення контролю за ефективним, законним, цільовим, результативним використанням та збереженням державних (бюджетних) ресурсів, досягненням економії бюджетних коштів; усунення причин і умов, які призвели або можуть призвести до вчинення порушень та виникнення недоліків у діяльності суб'єктів контролю.

Відповідно до завдань основними функціями органів Державної аудиторської служби України є:

1) здійснення державного фінансового контролю за:

– виконанням функцій з управління об'єктами державної власності,

– цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів, майна, необоротних та інших активів, земельних ділянок,

– цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії,

– достовірністю визначення необхідності в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників,

– відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми,

– складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету,

– станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів,

– дотриманням законодавства про публічні закупівлі;

2) розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому;

3) прийняття в установленому порядку заходів щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю

порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб;

4) здійснення інших функцій, визначених законами України.

Органи Державної аудиторської служби України здійснюють контроль в: міністерствах, інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах, суб'єктах господарювання державного сектора економіки; на підприємствах, в установах і організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів або використовують державне чи комунальне майно. Варто відзначити, що суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка в статутному фонді яких перевищує 50% або становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

Здійснення державного фінансового контролю реалізується Державною аудиторською службою України шляхом проведення державного фінансового аудиту, перевірки та моніторингу державних закупівель; інспектування (ревізії) (рис. 4.2.).

Крім зазначених завдань і функцій, Державна аудиторська служба України наділена повноваженнями. Зокрема, *контролюючий орган має право:*

1) перевіряти в ході державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання грошових коштів і матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур закупівель, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (грошових коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування і т.п.);

2) безперешкодного доступу в ході державного фінансового контролю на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать контрольованим підприємствам, установам і організаціям;



Рис. 4.2. Використання інструментів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою України

3) вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків, у разі відмови в її проведенні звертатися до суду щодо спонукання до проведення інвентаризації;

4) отримувати від службових і матеріально відповідальних осіб підконтрольних об'єктів письмові пояснення з питань, що виникають під час здійснення державного фінансового контролю;

5) вилучати під час проведення ревізії у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення;

б) проводити на підприємствах, в установах і організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для

з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підконтрольних підприємства, установи та організації;

7) пред'являти керівникам та іншим особам контрольованих підприємств, установ і організацій обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства;

8) призупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу у разі виявлення порушень законодавства;

9) ініціювати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях тощо.

Службові особи аудиторської служби зобов'язані суворо дотримуватись Конституції України, законів України, прав та інтересів громадян, підприємств, установ і організацій, що охороняються законом. За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства.

Працівники Державної аудиторської служби України зобов'язані у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, а також повідомляти про виявлені зловживання і порушення державним органам і органам, уповноваженим управляти державним майном. При цьому працівники повинні забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниць.

Отже, органи Державної аудиторської служби України здійснюють проведення контрольних заходів в економіці держави, сприяють дотриманню фінансово-бюджетної дисципліни всіх учасників бюджетного процесу.

4.2. Організація та порядок проведення державних фінансових аудитів

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органами Державної аудиторської служби України фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

4.2.1. Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання

Проведення органами аудиторської служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання здійснюється відповідно до норм Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 № 361. При цьому дія цього порядку не поширюється на бюджетні організації.

Аудит проводиться згідно з планом заходів державного фінансового контролю, який складається і затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. При цьому аудит казенних підприємств, а також суб'єктів господарювання державного сектора економіки, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави (крім тих, щодо діяльності яких в установленому законодавством порядку здійснюється державний фінансовий аудит окремих господарських операцій), проводиться щорічно.

Аудит полягає у перевірці та аналізі діяльності суб'єктів господарювання, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи

внутрішнього контролю суб'єктів господарювання певного сектора економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували в період, що перевірявся) кошти з бюджетів всіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, що перевірявся) державне чи комунальне майно.

Під час аудиту обов'язковій оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає в забезпеченні:

- дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання;
- достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- збереження активів;
- досягнення певних цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання щодо виконання показників економічності, продуктивності і результативності.

Перед початком аудиту керівнику суб'єкта господарювання не пізніше ніж за 10 календарних днів надсилається відповідне повідомлення із зазначенням терміну аудиту та посадових осіб, відповідальних за його проведення. Посадова особа органу Державної аудиторської служби України зобов'язана пред'явити керівнику суб'єкта направлення на проведення аудиту, скріплене печаткою відповідного органу, і розписатися в журналі реєстрації перевірок (при його наявності).

Тривалість аудиту не може перевищувати 90 календарних днів. При цьому сам процес проведення аудиту розділений на чотири етапи:

- 1-й етап – планування аудиту з метою збору інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання;
- 2-й етап – підготовка програми проведення аудиту;
- 3-й етап – перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання;
- 4-й етап – звітування про результати аудиту.

За результатами аудиту складається звіт, який повинен містити висновки про дотримання законодавства, забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання і обґрунтовані рекомендації щодо її удосконалення.

Аудиторський звіт повинен розглядатися за участю посадових осіб суб'єкта господарювання. Їх зауваження і пропозиції враховуються або відображаються в протоколі розбіжностей, що додається до звіту, після чого звіт подається керівникові суб'єкта господарювання, його органу управління.

За рішенням керівника органу Державної аудиторської служби України, посадові особи якого проводили аудит, аудиторський звіт може надсилатися іншим заінтересованим органам державної влади та органам місцевого самоврядування, а його результати можуть бути оприлюднені через засоби масової інформації. При цьому на керівників суб'єктів господарювання покладено обов'язок інформувати орган аудиторської служби про стан врахування рекомендацій, що містяться в аудиторському звіті.

При виявленні під час аудиту фактів порушення законодавства, що містять ознаки злочину, органами аудиторської служби невідкладно інформується правоохоронний орган.

4.2.2. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм

Ще однією формою державного фінансового аудиту є контроль за ефективним використанням бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають, тобто органи Державної аудиторської служби України здійснюють аудит ефективності бюджетних програм, механізм проведення якого визначено Порядком проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017.

Слід звернути увагу на те, що дія Порядку № 1017 поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми та форми власності і на фізичних осіб – підприємців, які беруть участь у виконанні бюджетних програм.

Основними завданнями аудиту ефективності є:

- оцінка виконання результативних показників бюджетних програм;
- оцінка ефективності виконання бюджетних програм;
- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній і якісній реалізації запланованих цілей;
- визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на реалізацію запланованих цілей;
- розробка пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Аудит ефективності проводиться органами аудиторської служби згідно з планами, які складаються і затверджуються у визначеному законодавством порядку, шляхом аналізу наступних даних:

- нормативно-правових актів, розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань та публікацій щодо направлення діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності;
- результатів раніше здійснених контролюючими органами контрольних заходів;
- показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- даних порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетних програм із запланованими в динаміці за кілька років, а також з вітчизняним і зарубіжним досвідом у напрямку діяльності в бюджетній програмі, щодо якої проводиться аудит ефективності;
- даних інтерв'ювання, анкетування, опитування громадян та збору інформації від юридичних осіб.

Повідомлення про проведення аудиту ефективності направляється головному розпоряднику бюджетних коштів. Збір необхідних даних

може здійснюватися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів аудиторської служби. При цьому для збору даних за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу посадовій особі аудиторської служби видається направлення встановленого зразка, підписане керівником або його заступником і скріплене печаткою.

Посадова особа Державної аудиторської служби України, її територіальних органів зобов'язана пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту ефективності та на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.

За результатами проведення аудиту ефективності складається аудиторський звіт, який передається головному розпоряднику бюджетних коштів та / або відповідальному виконавцю бюджетної програми, а також в разі необхідності Міністерству фінансів України для ознайомлення і надання зауважень та пропозицій.

В аудиторському звіті відображаються, зокрема, обґрунтовані пропозиції щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів в процесі виконання бюджетних програм. Про стан реалізації таких пропозицій головний розпорядник бюджетних коштів та/або відповідальний виконавець бюджетної програми повинен щоквартально інформувати орган аудиторської служби.

4.2.3. Державний фінансовий аудит місцевих бюджетів

Державний фінансовий аудит місцевих бюджетів (аудит виконання бюджету) – це форма державного контролю, спрямована на виявлення причин, що перешкоджають ефективному формуванню і виконанню місцевих бюджетів, а також розроблення пропозицій щодо усунення таких причин.

Державний аудит місцевих бюджетів проводиться згідно з планами заходів державного фінансового контролю, 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, аудитори 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. Зокрема, аудитори здійснюють:

- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів стосовно досліджуваного бюджету;
- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів, в тому числі державного фінансового аудиту виконання програм, що фінансуються з досліджуваного бюджету;
- одержання інформації від юридичних осіб;
- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетного процесу та громадян з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово).

В процесі аудиту виконання бюджету здійснюється збір даних від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій щодо факторів, які впливають на формування доходів місцевого бюджету, використання бюджетних коштів, державного і комунального майна. Це відбувається шляхом направлення запитів на їх адресу, а також за місцем їх безпосереднього знаходження.

Процес аудиту виконання бюджету складається з наступних основних етапів:

1. *Попередній аудит* – включає збір інформації, що характеризує досліджуваний бюджет, а саме оцінку виконання бюджету, визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету, що перешкоджають ефективному використанню коштів бюджету та завершується складанням програми аудиту.

Джерелами інформації є форми річних звітів про виконання досліджуваного бюджету, програми соціально-економічного та культурного розвитку територій і звіти про їх виконання, статистична звітність. Оцінка стану виконання досліджуваного бюджету надається на підставі порівняння фактично виконаних і запланованих обсягів доходів і видатків бюджету.

На підставі інформації та оцінки стану виконання місцевого бюджету визначається проблема аудиту. Проблемою аудиту можуть бути наступні питання: пошук резервів збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх використання з метою задоволення потреб територіальної громади; невиконання запланованих завдань дохідною частиною бюджету; невиконання запланованих видатків.

На підставі зібраної інформації визначаються ризикові напрямки у формуванні та виконанні досліджуваного бюджету (в залежності від джерел доходів, напрямків використання бюджетних коштів, державного і комунального майна), формулюються можливі (ймовірні) причини прорахунків у формуванні ресурсної бази відповідної території та/або його неефективного використання, тобто гіпотези аудиту. Гіпотези можуть стосуватися:

- загальних проблем бюджетного процесу;
- прорахунків у формуванні ресурсної бази;
- незабезпечення ефективного використання бюджетних коштів та комунального майна;
- проблем і прорахунків в системі внутрішнього контролю.

За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту. Метою розробки програми є визначення заходів, які необхідно виконати при проведенні аудиту виконання бюджету, і надання детальної та інструкції роботи. Програма аудиту, як правило, узгоджується з керівником органу місцевого самоврядування та/або місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради.

2. Проведення аудиту. Цей етап складається з наступних складових:

- збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою доказу певних гіпотез або дослідження орієнтовних питань програми аудиту;
- підготовка висновків і пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень ефективності використання державних ресурсів;
- підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту.

В процесі зазначеного етапу органи контролю відправляють запити до органів влади, підприємств, установ і організацій для отримання необхідних для доказу гіпотез даних. Наприклад, доцільним є отримання даних про ставки місцевих податків і зборів, наданих пільг зі сплати податків і зборів в бюджет, існуючу комунальну власність, стану виплати заробітної плати в регіоні тощо.

При проведенні аудиту виконання бюджету бажано проводити наради, обговорення, обмінюватися думками з представниками органів державної влади, підприємств, установ і організацій для отриманих різних поглядів на існуючі проблеми досліджуваного бюджету.

Результати аудиту виконання бюджету відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт повинен містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною і забезпечена надійними і достовірними доказами. Інформація аудиторського звіту повинна бути зрозумілою і конструктивною, пропозиції – короткими і чіткими.

Проект аудиторського звіту передається для обговорення керівнику місцевого органу виконавчої влади та/або органу місцевого самоврядування, а також керівнику фінансового органу відповідного органу влади. Не виключено, що оцінка стану виконання досліджуваного бюджету та визначені причини неефективного використання державних ресурсів можуть стати предметом дискусії, за результатами якої конструктивні зауваження повинні бути враховані. За результатами обговорення та узгодження проекту звіту складається протокол узгодження.

3. Здійснення моніторингу виконання наданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій та результатів їх упровадження.

Державний фінансовий аудит місцевих бюджетів є важливим та перспективним методом державного фінансового контролю, який дає змогу забезпечити своєчасне та повне використання ресурсів місцевих бюджетів 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.

4.2.4. Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм

Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм – це аудит, що спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності розроблення і виконання державних (регіональних) цільових програм, управління і використання коштів державного та місцевого бюджетів під час їх виконання та оцінки досягнення очікуваних результатів виконання програм. Він здійснюється відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29.08.2018 р. № 692.

Аудит проводиться такими етапами:

- 1) планування заходів аудиту шляхом розроблення плану, складання та затвердження програми аудиторських дій;
- 2) проведення аудиту – збір і оформлення аудиторських доказів, підготовка і висвітлення аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;
- 3) складання звіту та реалізація результатів аудиту, а саме відбувається узгодження проекту звіту з об'єктом аудиту, підписання протоколу узгодження результатів аудиту, формування, підписання звіту та подання його об'єкту аудиту;
- 4) здійснення моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.

В процесі здійснення аудиту об'єкт контролю створює умови державним аудиторам для зберігання документів, можливість користування службовим зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, доступ до електронних баз, систем та програмних комплексів, що використовуються під час автоматизації провадження його фінансово-господарської діяльності, подання матеріалів, інформації, документів, необхідних для проведення аудиту та здійснення аудиторських процедур.

Загальна тривалість проведення аудиту становить не більш як 120 робочих днів.

Керівник аудиту відповідно до методики проведення аудиту формує проект звіту та подає його об'єкту аудиту для ознайомлення не пізніше ніж за один робочий день до завершення строку проведення аудиту.

У разі коли за результатами обговорення та узгодження проекту звіту керівником аудиту не враховані коментарі об'єкта аудиту, протокол узгодження підписується з відповідною позначкою в ньому.

4.2.5. Державний фінансовий аудит інвестиційних проектів

Державний фінансовий аудит інвестиційних проектів – це аудит, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проектів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів). Аудит проводиться згідно Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.09.2018 р. № 740.

Методи і механізм планування та організації аудиту, здійснення аудиторських процедур, критерії, індикатори оцінювання, що використовуються на кожному етапі проведення аудиту, звітування за результатами аудиту, моніторинг виконання поданих за результатами

аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження, механізм та підходи до організації, здійснення збору інформації, оформлення і використання отриманих результатів визначаються методикою проведення аудиту.

Загальний строк проведення аудиту становить не більш як 90 робочих днів.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження складає та підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту. Примірники звіту візуються керівником аудиту із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

4.3. Моніторинг та перевірка публічних закупівель

Державна аудиторська служба України відповідно до покладених на неї завдань реалізує державний фінансовий контроль через здійснення моніторингу й перевірки публічних закупівель, здійснює контроль за дотриманням законодавства про публічні закупівлі. Метою такого контролю є встановлення відповідності проведених процедур закупівель товарів, робіт і послуг вимогам законодавства у сфері публічних закупівель, забезпечення усунення виявлених порушень та запобігання їх вчиненню в подальшому.

Так, для виконання покладених на неї завдань органи аудиторської служби мають право перевіряти в ході державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур публічних закупівель, дані на електронних носіях, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо).

Для ефективного і раціонального використання державних коштів, максимальної їх економії при здійсненні публічних закупівель органи аудиторської служби здійснюють моніторинг. Моніторинг закупівель – це система спостереження в сфері закупівель товарів, робіт і послуг

для забезпечення державних і місцевих потреб, здійснюваного на постійній основі шляхом збору, узагальнення, систематизації та оцінки інформації про здійснення закупівель, у тому числі реалізації планів закупівель і планів-графіків. Моніторинг закупівель здійснюється з використанням єдиної інформаційної системи і на основі інформації, що в ній міститься.

Термін проведення моніторингу – до 15 робочих днів з дати оприлюднення органом державного фінансового контролю рішення про початок моніторингу закупівлі в електронній системі закупівель. Під час його здійснення фахівці аудиторської служби можуть вести діалог із замовником через систему ProZorro, який доступний для перегляду всім відвідувачам. При цьому замовник має три робочих днів відповіді й пояснення, а також може надати роз'яснення щодо своїх дій або бездіяльності. У разі, якщо замовник не усуне порушення і не аргументує своїх дій, працівники органу контролю приймають рішення про проведення комплексної перевірки закупівлі відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Для реалізації своїх повноважень аудиторська служба здійснює перевірки, аналіз та оцінку інформації про законність, доцільність, обґрунтованість, своєчасність, ефективність та результативність витрат на закупівлю. *Перевірка закупівель* як окремий контрольний захід проводиться за письмовим рішенням керівника органу аудиторської служби або його заступника. Для прийняття такого рішення потрібні відповідні підстави, зокрема, рішення про перевірку приймається, якщо до органу контролю надійшли будь-які відомості про порушення підконтрольною установою законодавства з питань закупівель. Крім того, питання здійснення закупівель перевіряються органом державного фінансового контролю під час проведення інспектування та державного фінансового аудиту.

На проведення перевірки закупівель відведено 20 робочих днів, а у разі її зупинення для проведення зустрічних звірок – загальна тривалість перевірки становить не більш як 40 робочих днів. Строки проведення перевірки закупівель, щодо яких здійснювався моніторинг

закупівель визначені в межах десяти робочих днів, а у разі її зупинення – 20 робочих днів. При цьому, повідомлення про перевірку державних закупівель підконтрольній установі не надсилається.

Під час проведення перевірки закупівель проводиться документальна та/або фактична перевірка питань програми перевірки закупівель, а також аналіз інформації щодо проведення процедур закупівель, розміщеної в електронній системі закупівель, та інформації, що міститься в державних реєстрах та базах даних, відкритих для доступу органу державного фінансового контролю.

Перевірка закупівель може розпочатися, як з моменту створення тендерного комітету, так і під час виконання договорів закупівель. Завдяки цьому, органи аудиторської служби можуть виявити порушення при закупівлях ще під час проведення самого тендеру. Результати перевірки закупівель викладаються у акті перевірки. Акт підписує керівник об'єкта контролю, голова тендерного комітету, головний бухгалтер об'єкта контролю, а у разі їх відсутності – інші уповноважені на виконання їх функцій особи та посадова особа контролюючого органу.

Результати діяльності органів аудиторської служби свідчать про те, що процес організації та фінансування закупівель для державних потреб є недосконалим, що зумовлено:

1. Недосконалістю методології формування тендерних (конкурсних) умов. Адже механізми і процедури формування тендерних (конкурсних) умов не враховують всі необхідні фактори, що впливають на ефективність закупівель, а саме не встановлені об'єктивні критерії оцінки якості продукції, що закуповується; відсутні типові форми контрактів, які містять основні положення і норми, обов'язкові для застосування в контрактах на поставку товарів, робіт, послуг для потреб держави; відсутні вимоги до кваліфікації членів тендерної комісії.

2. Високою ймовірністю створення дискримінаційних умов конкурентних торгів, оскільки відсутні процедури прийому, реєстрації та зберігання конкурсних (тендерних) заявок, адміністративні процедури прийняття рішення про визначення переможця, конкретні

критерії визначення величини завдатку. Вимога про проведення експертизи договорів у відповідних органах при відсутності об'єктивних критеріїв оцінки створює умови для прийняття рішень переважно на підставі суб'єктивної думки посадової особи.

3. Несвоєчасним або неповним фінансуванням закупівель, зривів термінів поставок.

4. Нестачею професійно підготовлених кадрів системи підготовки та перепідготовки фахівців, які здійснюють закупівлі для потреб держави тощо.

Як наслідок, зазначені проблеми спричиняють низьку результативність та неефективність публічних закупівель і призводять до прямих втрат бюджетних коштів й недосягнення очікуваних соціально-економічних результатів. Тому на сьогодні надзвичайно важливим є вирішення зазначених проблем та підвищення дієвості державного фінансового контролю в сфері публічних закупівель.

4.4. Планування та порядок проведення інспектування

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю в формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті. При цьому в підконтрольних установах, щодо яких здійснено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою органів Державної аудиторської служби не проводиться.

Згідно ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» і Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами плановою виїзною ревізією вважається ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена в плані роботи Державної аудиторської служби України і

проводиться за місцезнаходженням такої юридичної особи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна ревізія. Планова виїзна ревізія проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів за письмовим рішенням керівника відповідного органу аудиторської служби не частіше ніж один раз на рік.

Орган контролю, який проводить планову виїзну ревізію, зобов'язаний повідомити підконтрольну установу про дати її початку і закінчення. Планова виїзна ревізія розпочинається не раніше ніж через 10 календарних днів після направлення підконтрольній установі повідомлення.

Планова виїзна ревізія може бути припинена у разі необхідності проведення зустрічних звірок, без завершення яких неможливе якісне проведення ревізії, термінового виконання інших завдань відповідно до повноважень, передбачених законом, а також в разі обґрунтованого звернення об'єкта контролю за погодженням з керівником контролюючого органу. При цьому ревізія повинна бути завершена протягом 60 робочих днів. Рішення про зупинення та поновлення планової виїзної ревізії приймає керівник органу аудиторської служби за письмовим поданням посадової особи, яка проводить ревізію.

У разі зупинення ревізії на строк понад 3 робочих дні орган аудиторської служби зобов'язаний направити об'єкту контролю та органу, який ініціював проведення ревізії, письмове повідомлення про дату зупинення ревізії. Поновлення проведення ревізії можливе одразу після повідомлення про це об'єкта контролю. При цьому термін, на який призупинено ревізію, не включається в термін її проведення. Тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати 30 робочих днів. Продовження термінів проведення планової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду та на термін, що не перевищує 15 робочих днів.

Згідно ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» і Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою України і її

міжрегіональними територіальними органами *позаплановою виїзною ревізією* вважається ревізія, яка не передбачена в планах роботи органу аудиторської служби і проводиться за наявності хоча б однієї з таких підстав:

– підконтрольним підприємством подана скарга про порушення посадовими особами органу аудиторської служби законодавства під час проведення планової або позапланової виїзної ревізії, в якій міститься вимога про повне або часткове скасування результатів відповідної ревізії;

– виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з підконтрольною підприємством, яким не було надано пояснення та його документальне підтвердження у відповідь на обов'язковий письмовий запит органу аудиторської служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;

– реорганізація (ліквідація) підконтрольної установи;

– доручення про проведення ревізій на підконтрольних підприємствах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, фіскальних органів, Національної поліції, Служби безпеки України, Національного антикорупційного бюро в зв'язку з наявністю фактів, що свідчать про порушення підконтрольними підприємствами чинного законодавства;

– вищестоящий орган аудиторської служби в порядку контролю за достовірністю висновків нижчестоящего органу здійснив перевірку актів ревізії, складених цим органом, та виявив їх невідповідність вимогам чинного законодавства. При цьому така позапланова виїзна ревізія може ініціюватися вищестоящим органом аудиторської служби тільки в тому випадку, коли стосовно посадових або службових осіб нижчестоящего органу, які проводили планову або позапланову виїзну ревізію зазначеної підконтрольної підприємства, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу.

Про проведення позапланової виїзної ревізії підконтрольна установа не повідомляється. Така ревізія не може проводитися частіше одного разу на квартал. При цьому тривалість позапланової виїзної ревізії не повинна перевищувати 15 робочих днів, цей строк може бути

продовжений лише за рішенням суду та на період, що не перевищує 5 робочих днів. Позапланова виїзна ревізія може проводитися тільки при наявності підстав для її проведення на основі рішення суду. Таким чином, наявність рішення суду є обов'язковим для проведення позапланової ревізії органами аудиторської служби в підконтрольних установах.

Орган або особа, які ініціюють проведення позапланової виїзної ревізії, повинні представити до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії з проставленням дати її початку і закінчення, документи, що свідчать про виникнення підстав для проведення такої ревізії, а також на вимогу суду інші відомості.

У ході підготовки до планової чи позапланової ревізії посадовими особами аудиторської служби в двох примірниках складається програма ревізії, в якій визначаються найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції аудиторської служби. Програма затверджується керівником органу служби чи його заступником.

Один примірник програми ревізії видається керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку на примірнику органу служби для ознайомлення.

Ревізія проводиться шляхом:

1) документальної перевірки, що передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною та фінансовою звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності (далі – документи об'єкта контролю). У разі ведення бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів зберігання і обробки інформації на вимогу посадової особи служби керівник об'єкта контролю повинен забезпечити оформлення відповідних документів на паперовому носії. Надання документів об'єкта контролю посадовим особам служби забезпечується керівником об'єкта чи його заступником;

2) фактичної перевірки, що передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів. Посадові особи служби мають право вимагати від керівників об'єкта контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб служби та за участю матеріально-відповідальних осіб, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт – також представників суб'єкта господарювання – виконавців робіт.

Для дослідження питань, передбачених програмою ревізії, посадові особи служби мають право отримувати на об'єкті контролю перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю.

У разі виявлення порушень законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції аудиторської служби, посадові особи служби повинні вимагати від працівників об'єкта контролю, причетних до виявлених порушень, письмові пояснення.

Якщо під час ревізії виявлено факти порушення законодавства, вжиття заходів щодо яких не належить до компетенції органів аудиторської служби (зокрема, з питань обігу готівки, валютних операцій, формування об'єкта та/або бази оподаткування, ціноутворення, управління державним майном, дотримання антимонопольного законодавства та інших), посадові особи служби невідкладно письмово повідомляють про це керівнику органу аудиторської служби чи його заступнику, які забезпечують інформування відповідних державних органів про такі факти.

У разі відсутності бухгалтерського обліку на об'єкті контролю, недопущення посадових осіб служби до проведення ревізії та ненадання необхідних для перевірки документів, наявності інших об'єктивних і незалежних від органу служби обставин, що

унеможливлують або перешкоджають проведенню ревізії, посадовою особою служби складається акт із зазначенням таких фактів, який підписується та вручається об'єкту контролю у тому ж порядку, що і акт ревізії.

За таких обставин ревізія не вважається проведеною і орган служби має право вдруге організувати та провести ревізію об'єкта контролю, зокрема в плановому порядку, протягом того ж календарного року.

Про факти недопущення посадових осіб служби до проведення ревізії, ненадання необхідних для перевірки документів та інші незалежні від органу служби обставини, що перешкоджають проведенню ревізії, орган служби письмово інформує правоохоронні органи для вжиття заходів, передбачених законодавством.

Перешкоджання посадовим особам служби у проведенні ревізії є підставою для застосування до об'єкту контролю санкцій, передбачених законодавством, і для притягнення керівника об'єкта контролю до адміністративної відповідальності.

З метою документального підтвердження виду, обсягу операцій та розрахунків з об'єктом контролю, з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку органами служби можуть проводитися зустрічні звірки у суб'єктів господарювання, які мали правові відносини з об'єктом контролю.

Результати ревізії оформляються актом, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. Виявлені допущені об'єктом контролю порушення законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції служби, фіксуються в констатуючій частині акта ревізії з обов'язковим посиланням на норми законів чи інших нормативно-правових актів, які порушено, та зазначенням винних у їх допущенні осіб.

Акт ревізії підписується посадовою особою служби та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю або особою, уповноваженою на ведення бухгалтерського обліку, а також за необхідності іншими працівниками об'єкта.

4.5. Взаємодія Державної аудиторської служби України з іншими контролюючими та правоохоронними органами

В процесі аудиторської та контрольно-ревізійної діяльності Державна аудиторська служба України взаємодіє з правоохоронними органами. У разі недопущення працівників аудиторської служби на територію підприємства, установи, організації, відмови у наданні документів для аудиту чи ревізії та будь-якої іншої протиправної дії органи міліції на прохання цих осіб зобов'язані негайно вжити відповідних заходів для припинення такої протидії, забезпечити нормальне проведення аудиту чи ревізії, охорону працівників аудиторської служби, документів і матеріалів, що перевіряються, а також вжити заходи для притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності.

З метою підвищення ефективності роботи спільним наказом Головки КРУ, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України та Генеральної прокуратури України від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53 затверджено Порядок взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України. Зазначений Порядок спрямований на забезпечення ефективної взаємодії між органами аудиторської служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України (далі – правоохоронні органи) з питань розгляду звернень правоохоронних органів, призначення, організації та проведення аудитів чи ревізій, передачі їм матеріалів проведених контролюючих заходів за власною ініціативою органів аудиторської служби, зворотного інформування про результати розгляду переданих матеріалів, інших питань, що мають місце при виконанні органами аудиторської служби та правоохоронними органами покладених на них повноважень.

За зверненням правоохоронного органу органи аудиторської служби в межах своєї компетенції проводять планові та позапланові виїзні ревізії чи аудити за місцезнаходженням об'єкта контролю У разі ненадання правоохоронним органом рішення суду про проведення позапланової виїзної ревізії та за відсутності в зверненні

правоохоронного органу фактів, що свідчать про порушення вимог законів, контроль за дотриманням яких віднесено до компетенції аудиторської служби, можливе включення ревізії об'єкта контролю до плану заходів державного фінансового контролю на наступний плановий період за умови, що така установа не ревізувалася органами служби в плановому порядку протягом поточного календарного року.

Рішення про включення ревізії об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу до плану проведення заходів державного фінансового контролю приймається керівником відповідного органу аудиторської служби. Про прийняте рішення інформується протягом десяти робочих днів після отримання звернення відповідного правоохоронного органу. Для проведення ревізії складається програма, яка письмово погоджується з правоохоронними органами з метою комплексного охоплення плановою виїзною ревізією питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю. До програми, крім зазначених у зверненні правоохоронного органу питань, можуть включатися за ініціативою органу аудиторської служби інші питання.

Передача матеріалів проведених контрольних заходів правоохоронному органу або інформування про виявлені порушення здійснюється у формі листа, який повинен містити наступну інформацію: коли, ким, на якій підставі і за який період проводився контрольний захід; встановлені факти основних порушень законодавства; розмір матеріальної шкоди (збитків) та посадові (службові) особи, в результаті дій або в бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду; які заходи для усунення порушень законодавства та відшкодування матеріальної шкоди (збитків) прийняті органами аудиторської служби та керівництвом об'єкта контролю при проведенні контрольного заходу і після його завершення; заходи щодо притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єкта контролю; заходи для забезпечення звернень до суду щодо усунення виявлених контрольним заходом

порушень законодавства; стягнення за судовими рішеннями коштів в бюджет тощо.

Крім правоохоронних органів Державна аудиторська служба України взаємодії з Державною казначейською службою України та Фіскальною службою України з приводу обміну інформацією.

Про результати проведених контрольних заходів, внаслідок яких органами Державної аудиторської служби України виявлено факти порушень бюджетного законодавства, порядку ведення бухгалтерського обліку та достовірності звітності про виконання державного та місцевих бюджетів за видатками, які допущені розпорядниками або одержувачами бюджетних коштів, суб'єкти контролю інформують органи Державної казначейської служби України. Органи казначейської служби при проведенні ревізій та перевірок органами аудиторської служби надають їм письмові роз'яснення, відповідну базу із зазначених питань.

Надання органами аудиторської служби інформації про факти виявлених за результатами аудитів (ревізій) порушень фінансової дисципліни та зворотного інформування органами державної фіскальної служби щодо вжитих за цими фактами заходів стосуються:

- порушень норм з регулювання обігу готівки;
- порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, які свідчать про можливе заниження об'єкта та/або бази оподаткування, а також ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);
- проведення з порушенням законодавства операцій із заставленими активами.

Якщо в ході проведення аудиту (ревізії) виявляються суттєві порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, які свідчать про значне ухилення платника податку від оподаткування, то орган аудиторської служби терміново повідомляє орган фіскальної служби про виявлені порушення з метою проведення одночасної ревізії.

Таким чином, співпраця Державної аудиторської служби України з іншими контролюючими та правоохоронними органами сприяє зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни в державі, підвищенню

ефективності та оперативності проведення контрольних заходів та реалізації їх результатів.

Питання для самоперевірки

1. Опишіть структуру Державної аудиторської служби України.
2. Назвіть основні контрольні функції органів аудиторської служби.
3. Які права та обов'язки мають працівники органів Державної аудиторської служби України при здійсненні контрольних заходів?
4. У яких формах здійснюється державний фінансовий контроль аудиторською службою в Україні?
5. Чим відрізняються інспектування від державного фінансового аудиту?
6. Які види державного фінансового аудиту ви можете назвати?
7. За яких обставин здійснюється позапланова виїзна ревізія?
8. Зазначте терміни проведення планової та позапланової ревізії.
9. Розкрийте напрями реалізації перевірок державних закупівель органами Державної аудиторської служби України.
10. Назвіть правові підстави взаємодії органів державного фінансового контролю з правоохоронними органами.

Тести

1. Структура Державної аудиторської служби України складається з:

- а) центрального апарату та п'яти регіональних офісів;
- б) центрального апарату та шести регіональних офісів;
- в) центрального апарату та семи регіональних офісів;
- г) центрального апарату та восьми регіональних офісів.

2. Західний офіс Державної аудиторської служби України не включає:

- а) Волинську область;

- б) Тернопільську область;
- в) Житомирську область;
- г) Хмельницьку область.

3. Тривалість аудиту діяльності суб'єктів господарювання не може перевищувати:

- а) 30 календарних днів;
- б) 60 календарних днів;
- в) 90 календарних днів;
- г) 120 календарних днів.

4. Який вид контролю не належить до наступного контролю?

- а) аудит виконання бюджетних програм;
- б) аудит виконання місцевих бюджетів;
- в) аудит діяльності суб'єктів господарювання;
- г) моніторинг державних закупівель.

5. В який термін керівнику суб'єкта господарювання надсилається відповідне повідомлення про проведення аудиту?

- а) не пізніше ніж за 8 календарних днів до початку його проведення;
- б) не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку його проведення;
- в) не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку його проведення;
- г) не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку його проведення.

6. Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій, які здійснюють суб'єкти господарювання, називається:

- а) аудитом виконання бюджетних програм;
- б) аудитом регіональних цільових програм;
- в) аудитом інвестиційних програм;
- г) операційним аудитом.

7. Тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати:

- а) 10 робочих днів;
- б) 15 робочих днів;
- в) 20 робочих днів;
- г) 30 робочих днів.

8. Про проведення позапланової виїзної ревізії підконтрольна установа:

- а) повідомляється за 10 днів до початку проведення;
- б) повідомляється за 15 днів до початку проведення;
- в) повідомляється за 20 днів до початку проведення;
- г) неповідомляється.

9. У ході підготовки до планової чи позапланової ревізії посадовими особами аудиторської служби в двох примірниках складається:

- а) проект ревізії;
- б) резолюція ревізії;
- в) програма ревізії;
- г) запит ревізії.

10. Результати ревізії оформляються:

- а) актом;
- б) звітом;
- в) довідкою;
- г) протоколом.

Список використаної літератури

1. Балан А. А. Державний фінансовий контроль у сфері державних закупівель. *Економіка: реалії часу*. 2014. № 5 (15). С. 108–114.
2. Дікань Л. В., Кожушко О. В., Лядова Ю. О. Державний аудит: підруч. / за ред. Л. В. Дікань. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 412 с.

3. Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 р. № 361. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF> (дата звернення: 17.09.2018).

4. Положення про Державну аудиторську службу України: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 10.10.2018).

5. Порядок взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України: затв. спільним наказом Головки КРУ, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України та Генеральної прокуратури України від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06> (дата звернення: 06.10.2018).

6. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.08.2018 р. № 692. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF/sp:max100> (дата звернення: 15.10.2018).

7. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF> (дата звернення: 15.09.2018).

8. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 р. № 698. URL:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF> (дата звернення: 06.10.2018).

9. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 12.09.2018 р. № 740. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF> (дата звернення: 19.10.2018).

10. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: затв. Указом Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF> (дата звернення: 03.10.2018).

11. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення: 28.10.2018).

12. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19> (дата звернення: 20.09.2018).

13. Про утворення Державної аудиторської служби України: постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. № 868. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF> (дата звернення: 19.09.2018).

14. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби: постанова Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 р. № 266. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/266-2016-%D0%BF> (дата звернення: 21.09.2018).

15. Щукін О. М. Контроль у сфері державних закупівель. Юридична наука. 2014. № 7. С. 29–38.

РОЗДІЛ 5

СИСТЕМА ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ В УПРАВЛІННІ ПУБЛІЧНИМИ ФІНАНСАМИ

- 5.1. Становлення та розвиток Державної фіскальної служби в Україні*
- 5.2. Загальні принципи організації діяльності ДФСУ: завдання, функції, права та обов'язки її працівників.*
- 5.3. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності ДФСУ.*
- 5.4. Види перевірок та порядок проведення контрольно-перевірочних заходів органами ДФСУ.*

5.1. Становлення та розвиток Державної фіскальної служби в Україні

Зміцнення дохідної частини як державного, так і місцевих бюджетів, що виступають економічною базою розвитку соціально-орієнтованої ринкової економіки країни, окрім застосування інститутів ринкової саморегуляції, потребує удосконалення державного управління на усіх напрямках економічної діяльності, зокрема Державної фіскальної служби України, яка є органічною частиною державного управління економікою. Органами Державної фіскальної служби здійснюється контроль за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, встановлених законодавством.

Соціально-економічний стан в Україні, яка нині перебуває на стадії утвердження ринкових засад господарювання, потребує кардинального реформування і модернізації державної фіскальної служби. Адже, для забезпечення повної мобілізації платежів до бюджетів різних рівнів потрібна особлива активність органів

Державної фіскальної служби, зокрема щодо розширення кола платників податків, бази оподаткування, комплексу обґрунтованих заходів для поліпшення справляння платежів, погашення колосальної недоплати у бюджет підприємствами-боржниками. Зазначені заходи щодо удосконалення адміністрування податків мають здійснюватися в межах податкового законодавства, податкової політики України, виходити з розуміння важливості забезпечення зростання надходжень платежів до бюджетів для розв'язання економічних та соціальних проблем, які назріли у державі.

Основні етапи становлення Державної фіскальної служби України.

В еволюції становлення Державної фіскальної служби України умовно виділяють п'ять етапів.

Перший етап охоплює період 1990-1996 рр. Цей період характеризується початком створення Державної податкової інспекції України у складі Міністерства фінансів України.

Другий етап включає 1996-2000 рр. Особливістю даного періоду є формування Державної податкової адміністрації України як самостійного органу виконавчої влади в країні, що характеризується зміною рівня підпорядкування органів податкової служби.

Третій етап – це 2000-2011 рр., специфічною особливістю якого є модернізація і реорганізація податкової служби в контексті євро інтеграційних процесів в Україні.

Четвертий етап включає період 2012-2014 рр. Він характеризується створенням Міністерства доходів та зборів, внаслідок об'єднання податкової служби та митної служби в Україні.

П'ятий етап починається з кінця 2014 р. і до сьогодні – це безпосередній процес створення Державної фіскальної служби України.

Перший етап. Податкова служба України створена в 1990 році відповідно до Постанови Ради Міністрів України «Про створення державної податкової служби в Українській РСР», яка ввійшла до складу Міністерства фінансів. Того ж року згідно із Законом України «Про державну податкову службу в Україні» було визначено статус,

функції і правові основи функціонування податкової служби. Відповідно до згаданих законодавчих актів були утворені відділи державних доходів у фінансових органах, які підпорядковувались Міністерству фінансів, а в їх складі було сформовано державні податкові інспекції. Новостворена Державна податкова служба (далі – ДПС) включала до свого складу Головну податкову інспекцію України та місцеві податкові інспекції. Відповідно, місцеві податкові інспекції підпорядковувались податковим інспекціям вищого рівня і не входили до складу місцевих фінансових органів. У відповідному статусі Державна податкова служба функціонувала до кінця 1996 року.

Другий етап. Наступний етап становлення Державної податкової служби почався у 1996 році відповідно до прийняття Указу Президента «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій». Вищезгаданий Указ Президента переводить Державну податкову адміністрацію (далі – ДПА) на рівень центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом. Відтак, було сформовано трирівневу структуру Державної податкової служби України, до якої увійшли: Державна податкова адміністрація України; Державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі; Державні податкові інспекції в районах, містах та районах у містах. У цьому ж 1996 році до складу ДПА України увійшла новостворена структура – податкова поліція як окремий підрозділ, основною метою діяльності якого була боротьба із кримінальним приховуванням доходів від оподаткування сформований з працівників органів Міністерства внутрішніх справ України та підрозділів податкових розслідувань. З 1998 року даний підрозділ перейменували у податкову міліцію. В наступному 1999 році був створений відомчий вищий навчальний заклад з метою підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців податкової служби – Академія державної податкової служби України а у 2003 році цьому навчальному закладу було присвоєно статус національного. З 2006 року – це Університет ДПС України, а на даний час – Університет ДФС України.

Третій етап. В контексті трансформації Державної податкової служби в орган виконавчої влади європейського типу, ДПА разом зі Світовим банком прийняли рішення щодо впровадження довгострокової Програми розвитку та модернізації Державної податкової служби. З метою ефективної реалізації даної Програми у 2000 році відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України у складі ДПА створено самостійний функціональний підрозділ, наділений правами юридичної особи – Департамент розвитку та модернізації Державної податкової служби України. Згідно Угоди між Україною і Міжнародним банком реконструкції та розвитку про виділення позикових коштів у розмірі 40 млн. дол. США з 2003 року розпочалася реалізація проекту «Модернізація Державної податкової служби України – 1». Моніторинг за реалізацією проекту здійснював міжнародний дорадчий орган – Наглядова рада з питань реалізації проекту.

У межах організації діяльності ДПС, спрямованої на формування партнерських взаємовідносин з платниками податків, у 2002 році при ДПА було створено Громадську колегію як самостійний дорадчий орган Державної податкової служби. До її складу ввійшли народні депутати, представники громадських і неурядових організацій. З 2007 року з метою покращення обслуговування платників податків і прискорення процесу використання сучасних інформаційно-аналітичних технологій по контролю за платниками податків у складі ДПА України створено Інформаційно-довідковий департамент Державної податкової служби. Він став куратором при формуванні єдиної бази податкових знань, яка охопила уніфіковані та офіційно затверджені відповіді на запитання, які виникли при нарахуванні і сплаті податків.

У 2010 році відповідно до Указу Президента «Про оптимізацію системи органів виконавчої влади» Державну податкову адміністрацію було реорганізовано у Державну податкову службу, робота якої координувалася Міністром фінансів. Основною метою реорганізаційних процесів була необхідність усунення дублювання повноважень центральних органів виконавчої влади, зменшення

чисельності управлінського апарату та витрат бюджету на його утримання, а також підвищення ефективності державного управління.

Четвертий етап. В межах реорганізації ДПСУ з 2012 року при центральному апараті Державної податкової служби було утворено самостійний структурний підрозділ – організаційно-розпорядчий департамент. Метою діяльності ДПСУ було проголошено надання високоякісних послуг населенню. Відтак, відбулась переорієнтація ДПСУ на службу сервісного типу. У 2012 році, шляхом реорганізації Державної митної служби і Державної податкової служби (відповідно до Указу Президента «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади») було створено Міністерство доходів і зборів України. Новоствореній структурі було передано функції з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

П'ятий етап. Новий етап в діяльності податкової служби розпочався з прийняттям Постанови КМУ від 21.05.2014 р. №160 «Про утворення Державної фіскальної служби», відповідно була створена Державна фіскальна служба як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, змінивши внаслідок реорганізації Міністерство доходів і зборів.

Таким чином, можна констатувати, що в умовах сьогодення відбувається п'ятий етап функціонування фіскальних органів, для якого характерне подальше реформування податкової системи та оптимізація структури органів виконавчої влади.

5.2. Загальні принципи організації діяльності ДФСУ: завдання, функції, права та обов'язки її працівників

Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади в Україні, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України. ДФСУ створена відповідно до Постанови Кабінету Міністрів від 21.05.2014 р. № 236

шляхом реорганізації Міністерства доходів і зборів України, яке діяло до цього часу.

Державна фіскальна служба України призначена реалізовувати:

- державну податкову політику;
- державну політику в сфері державної митної справи;
- державну політику щодо адміністрування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування;
- державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Свої повноваження ДФСУ реалізує безпосередньо через територіальні органи, створені в установленому порядку відповідно до чинного законодавства (рис. 5.1, 5.2) У складі ДФСУ та її територіальних органах діють підрозділи податкової міліції.

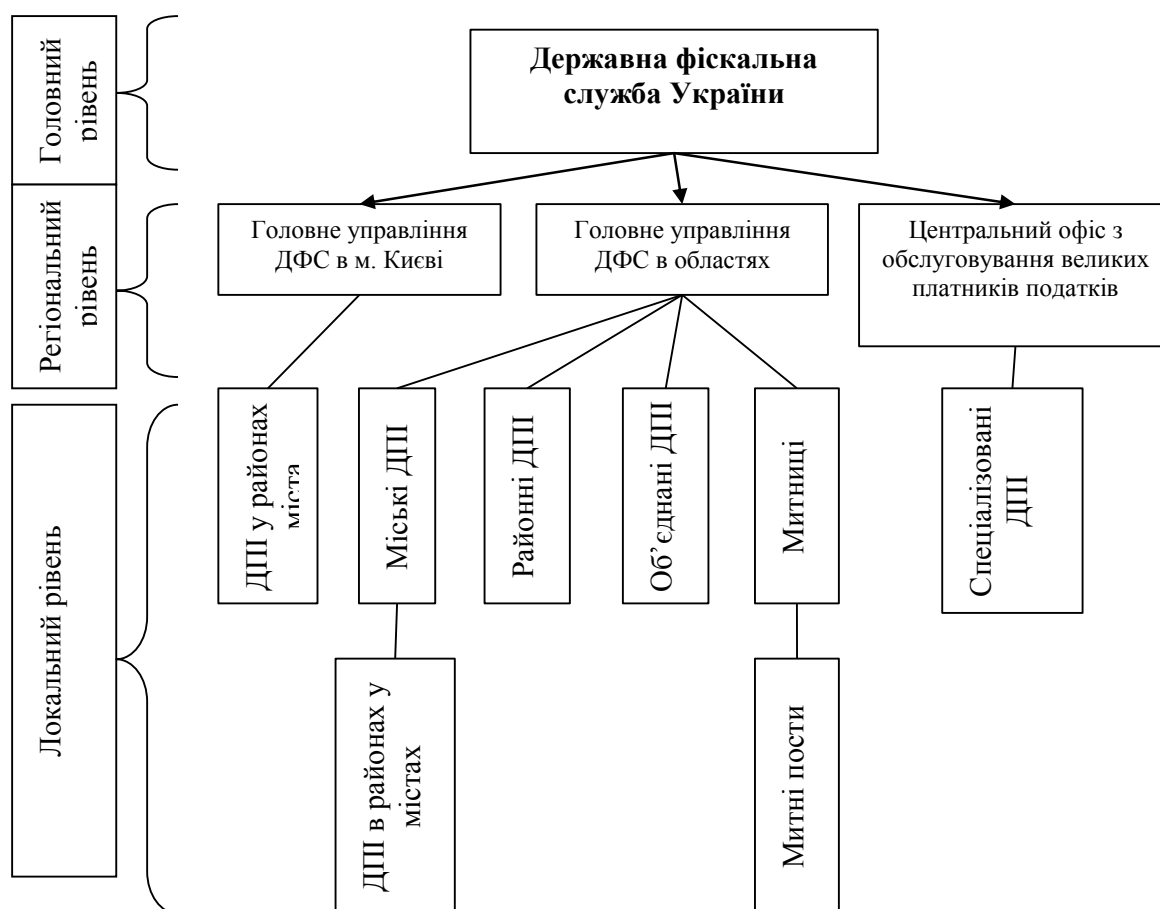


Рис. 5.1. Структура органів Державної фіскальної служби України

Станом на початок 2018 року в усіх органах ДФСУ працювало 41806 фахівців. З фактичної чисельності працівників територіальних органів ДФС (40153 осіб):

- кількість фахівців податкового напрямку становила 29915 чоловік або 75 %;
- кількість фахівців митного напрямку – 10238 осіб або 25 %.



Рис. 5.2. Структура Державної фіскальної служби України (станом на початок 2018 р.)

Базовим структурним підрозділом в системі митних органів України є Київська міська митниця ДФСУ, яка є територіальним органом Державної фіскальної служби України у місті Києві, це юридична особа публічного права, створена внаслідок реорганізації Київської міжрегіональної митниці. Основні завдання та базові функції органів ДФСУ подано у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

**Основні завдання та базові функції органів
Державної фіскальної служби України**

<i>Основні завдання ДФСУ</i>	<i>Базові функції ДФСУ</i>
<p>1) впровадження державної податкової політики і політики в сфері державної митної справи, державної політики в сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів податків і зборів, митних і інших платежів, державної політики в сфері контролю за виробництвом в обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, державної політики з адміністрування ЄСВ, а також боротьби з правопорушеннями щодо сплати податків та інших податкових платежів, державної політики у сфері контролю за своєчасністю проведення розрахунків в іноземній валюті у відповідний термін, дотримання порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за ліцензуванням на провадження окремих видів господарської діяльності, які передбачають наявність ліцензій та торгових патентів;</p> <p>2) внесення пропозицій на розгляд Міністра фінансів щодо забезпечення формування:</p> <ul style="list-style-type: none"> – державної податкової політики; – державної політики у сфері державної митної справи; – державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового, митного законодавства, 	<p>1) узагальнює практику застосування на практиці законодавства з питань, які належать до компетенції ДФС, розробляє пропозиції по вдосконаленню законодавчих актів, Указів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових матеріалів міністерств та подає їх Міністру фінансів;</p> <p>2) розробляє проекти законодавчих актів, що належать до сфери діяльності ДФС;</p> <p>3) здійснює адміністрування податків та зборів, митних й інших платежів, єдиного внеску, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування і сплати до бюджетів різних рівнів та позабюджетних фондів;</p> <p>4) контролює своєчасність подання платниками податків та ЄСВ звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування й сплати податків та зборів, ЄСВ, митних і ін. платежів;</p> <p>5) здійснює контроль за дотриманням платниками податків податкового і митного законодавства, а також законодавства з питань трансфертного ціноутворення, адміністрування ЄСВ;</p> <p>6) здійснює облік платників податків та ЄСВ, осіб, які здійснюють операції з товарами, які перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;</p> <p>7) забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів та здійснює диференціацію платників податків за сплатою ними різних видів податкових платежів;</p> <p>8) здійснює погашення податкового боргу платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум ЄСВ з платників ЄСВ;</p> <p>9) організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати ЄСВ;</p> <p>10) здійснює проведення митної статистики та Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД);</p> <p>11) здійснює контроль за порядком:</p> <ul style="list-style-type: none"> – дотримання суб'єктами ЗЕД і громадянами

<p>проведення контролю за надходженням до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів;</p> <p>– державної політики в межах контролю за виробництвом і обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;</p> <p>– державної політики з адміністрування ЄСВ, а також боротьби з правопорушеннями при застосуванні законодавства з питань сплати ЄСВ;</p> <p>– державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті у відповідний термін, дотримання порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження окремих видів господарської діяльності, які підлягають ліцензуванню та торгових патентів.</p>	<p>порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України;</p> <p>– застосування заходів тарифного та нетарифного регулювання при переміщенні товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення;</p> <p>– визначення митної вартості товарів, а також країни походження та класифікації згідно з Українською класифікацією товарів УКТЗЕД, які переміщуються через митний кордон України;</p> <p>12) забезпечує застосування митних режимів, здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, поміщених у відповідні митні режими;</p> <p>13) вживає заходів до захисту прав інтелектуальної власності у процесі ЗЕД, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів;</p> <p>14) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами ЗЕД законодавства з питань державного контролю за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання в межах повноважень, передбачених законом;</p> <p>15) проводить верифікацію сертифікатів про походження товарів з України та здійснює видачу сертифікатів про походження;</p> <p>16) готує пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів різних рівнів і надходжень ЄСВ з врахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки;</p> <p>17) проводить ліцензування митної брокерської діяльності, діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;</p> <p>18) надає повноваження з надання митними органами фінансових гарантій щодо забезпечення сплати митних платежів;</p> <p>19) здійснює провадження у справах про порушення митних правил та у справах адміністративних правопорушень;</p> <p>20) здійснює кінологічне забезпечення діяльності ДФС;</p> <p>21) провадить дослідження та надає експертну оцінку діяльності у податковій та митній сферах;</p> <p>22) здійснює інші повноваження, визначені законом.</p>
--	---

5.3. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності ДФСУ

З прийняттям у 2010 р. Податкового кодексу України інформаційна складова у діяльності органів ДФС набула державної ваги. Зокрема, Податковим кодексом на законодавчому рівні було дано визначення інформаційно-аналітичного забезпечення державної податкової служби як комплексу заходів, необхідних для виконання цими органами покладених на них функцій, підкреслено важливість подальшого розвитку використання засобів телекомунікаційного зв'язку у роботі податкових органів. Це не тільки дає певний поштовх таким напрямам, як автоматизація основних інформаційно-аналітичних процедур діяльності податкової служби, ведення баз даних податкової звітності у режимі реального часу, розширення джерел отримання інформації для здійснення аналітичних процедур, розробка сучасного програмного забезпечення, але й дає змогу розвивати нові напрями інформаційного забезпечення їх діяльності.

У період реформування акцент у роботі ДФС України зміщується на виконання комплексу аналітичних функцій та процедур, що сприятиме створенню цілісної системи інформаційно-аналітичного забезпечення органів, спрямованої на загальний аналіз результатів господарської діяльності платників податків, дасть змогу вивільнений час використовувати на виконання більш кваліфікованих, вагомих аналітичних функцій.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності ДФСУ – це комплекс заходів, який передбачає збір даних, опрацювання і використання інформації, необхідної для виконання органами ДФСУ покладених на них функцій та завдань.

Діяльність органів ДФСУ базується на економічній, правовій, соціальній, статистичній та інших видах інформації.

Аналітична робота полягає у:

– вивченні закономірностей практично усіх процесів та явищ суспільного життя, як тією чи іншою мірою можуть вплинути на діяльність органів ДФС;

– використанні наданої інформації та знань для забезпечення ефективної діяльності органів ДФС.

При створенні інформаційно-аналітичної системи органів державної служби і управління основними елементами є бази даних; система обробки інформації; автоматизовані робочі місця та засоби зв'язку. Первинними елементами інформаційно-аналітичної системи є периферійні об'єктно-спеціалізовані автоматизовані інформаційні підсистеми. Дієвим способом вирішення проблем здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФСУ є впровадження певного комплексу інформації, який передбачає подання, прийняття та комп'ютерну обробку податкової звітності, а також реєстрів податкових накладних в електронному вигляді, створення електронних реєстрів податкових накладних і використання аналітичних процедур для всебічного та оперативного аналізу даних щодо податкової звітності.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності ДФСУ є по суті одним із способів проведення податкового контролю. Порядок подання податкової інформації органам ДФСУ визначається Кабінетом Міністрів України. Система податкової інформації, її джерела та режим визначаються Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами.

Податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, створених або отриманих суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідних для реалізації покладених на органи ДФСУ функцій і завдань.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФСУ використовується інформація, яка надходить із різноманітних джерел (рис. 5.3). На даний час в діяльності ДФСУ запроваджуються нові Інтернет-технології, сучасні методи масово-роз'яснювальної роботи, а саме: відео-семінари, податкові консультації, удосконалюється процес подання і прийняття електронної звітності. До них відносяться: інтегрована автоматизована інформаційна система «Податковий блок», система «Електронна картка», єдиний веб-портал органів ДФС України, сервісні центри з обслуговування платників податків.

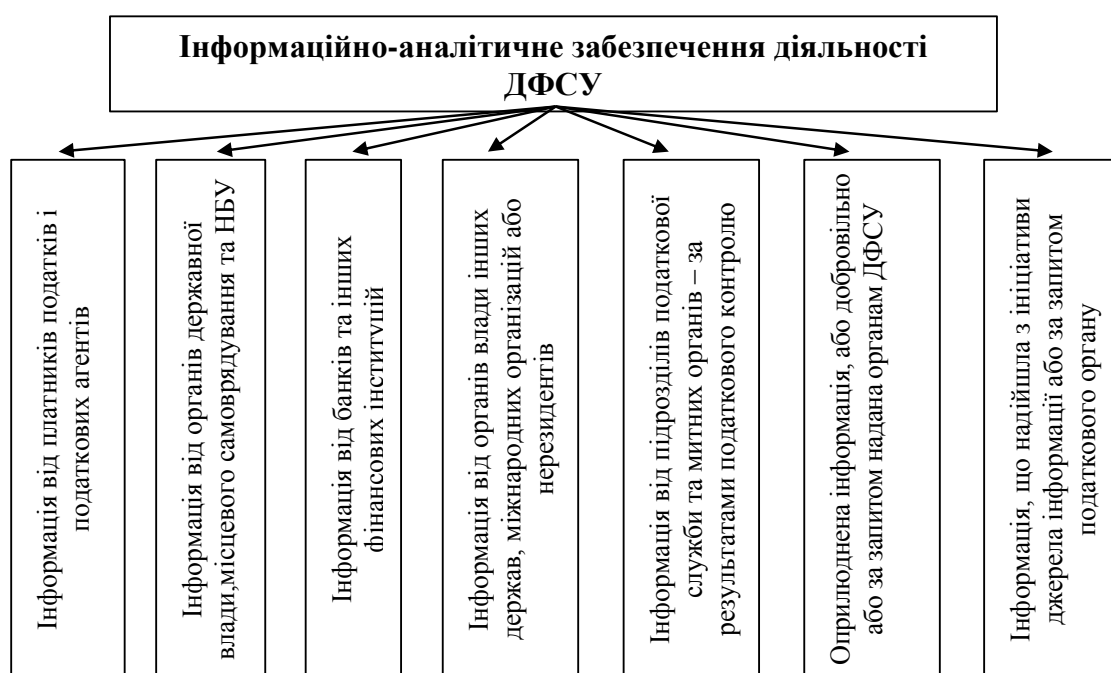


Рис. 5.3. Джерела інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФСУ

Інформаційна система «Податковий блок» складається з чотирьох сегментів операційної діяльності органів податкової служби:

- реєстрації платників податків;
- обробки податкової звітності і платежів;
- обліку платежів, податкового аудиту у вигляді модернізованих процедур (форм);
- продуктів програмного забезпечення, посадових інструкцій та навчання.

Підсистема «Реєстрація платників податків» передбачає забезпечення спрощених процедур реєстрації платників податків у формі електронного обміну інформацією з іншими органами державної виконавчої влади і управління з метою отримання повних і точних даних про суб'єкти оподаткування, тобто платників податків та об'єктів оподаткування, що дозволяє забезпечити ефективний податковий контроль.

Підсистема «Обробка податкової звітності та платежів» передбачає використання технології сканування. Вона забезпечує оперативність і точність введення та обробки даних податкової

звітності в режимі реального часу (он-лайн). Зазначений спосіб подання податкової звітності сприяє не допущенню помилок платниками податків та усуває необхідність повторних контактів з працівниками органів ДФС. Окрім того, в процесі подання податкової звітності в режимі он-лайн, платник податків отримує ще й низку інших переваг. Зокрема, має можливість переглянути інформацію що стосується стану його розрахунків з бюджетом, та сплатити податки, збори (обов'язкові платежі). Разом з тим, у платника податків появиться можливість надати органу ДФС документи, а саме: скарги, листи, заяви, що стосуються реєстрації платником окремих видів податків, на отримання довідок чи оригіналів документів тощо.

Що стосується обліку платежів, то запроваджено систему сплати податків – Єдиного рахунку. Платники податків мають можливість сплачувати податкові платежі (грошові зобов'язання) на один рахунок. Дана система дозволяє платнику одним платіжним дорученням аплатити грошові зобов'язання за всіма податками та зборами, які є обов'язковими до сплати, і дозволяє уникнути помилок при перерахуванні коштів. Відтак, органи податкової служби мають можливість реального доступу до стану розрахунків платників податків з бюджетом. Таким чином, унеможливленою є ситуація щодо переплати чи недоплати обов'язкових платежів за різними видами податків і зборів.

Підсистема «Податковий аудит» надає нові можливості для здійснення ефективного податкового контролю, зокрема щодо виявлення платників, які стараються мінімізувати свої податкові зобов'язання. Задля успішного функціонування цієї підсистеми утворено ризико-орієнтовану систему адміністрування податкових платежів, за допомогою якої передбачено значно менша необхідність втручання органів державної фіскальної служби в підприємницьку діяльність сумлінних платників податків (а саме, для таких платників не передбачено проведення виїзних перевірок), а увагу фіскальних органів сконцентровано на злісних порушниках чинного податкового законодавства. Створення ризико-орієнтованої системи адміністрування податкових платежів дозволяє зменшити ймовірність

суб'єктивного ставлення органів державної фіскальної служби до платників податків, зростає рівень дотримання норм діючого законодавства та призводить до підвищення рівня податкової культури і дисципліни.

У податковому обліку ведеться активна робота по запровадженню нових механізмів звітування платників податків через подання податкової звітності засобами електронного зв'язку. Прикладом цього є створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків», який передбачає персональне автоматизоване робоче місце платника, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського обслуговування, а також впроваджено електронне адміністрування ПДВ, що передбачає складання податкових накладних виключно в електронній формі, їх реєстрація в єдиному реєстрі та обов'язкове подання податкової звітності з ПДВ в електронній формі.

5.4. Види перевірок та порядок проведення контрольно-перевірочних заходів органами ДФСУ

Податкова перевірка – це спосіб здійснення контролю органами ДФС за правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотримання якого покладено на контролюючі органи.

Крім перевірок, існує ще 2 способи здійснення податкового контролю:

- облік платників податку;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби.

Податковим Кодексом України передбачено проведення таких видів податкових перевірок: камеральні, документальні, які в свою чергу поділяються на планові і позапланові, виїзні та невиїзні, і фактичні перевірки (рис. 5.4).

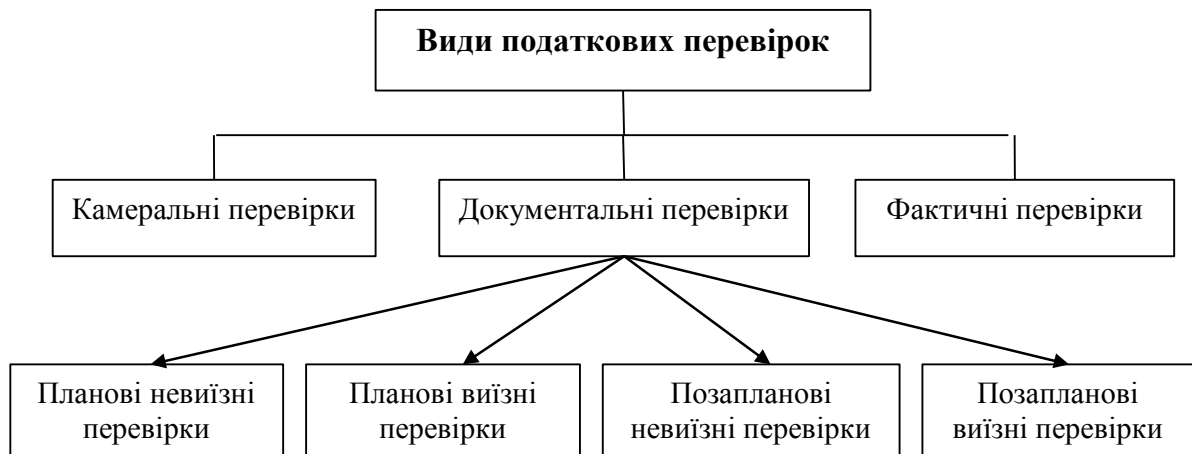


Рис. 5.4. Види податкових перевірок

Камеральна перевірка проводиться в приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість, а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального.

Предметом камеральної перевірки може бути:

- своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків);
- своєчасність реєстрації податкових накладних або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних або розрахунків коригування до акцизним накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних;
- своєчасність виправлення помилок у податкових накладних і своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання.

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) або направлення на її проведення. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Документальною вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового і бухгалтерського обліку, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. План-графік документальних планових перевірок на поточний рік публікується на офіційному веб-сайті Державної фіскальної служби до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки. До плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Не може бути предметом планової документальної перевірки питання дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», крім випадків перевірки дотримання платником податків вимог підпунктів 140.5.4, 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 ПКУ.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік.

Про проведення документальної планової перевірки керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу приймається рішення, яке оформляється наказом.

Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або спрямовано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, передбачених пп.78.1.1 - 78.1.19 п.78.1 ст. 78 ПКУ.

Про проведення документальної позапланової перевірки керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення, яке оформлюється наказом. Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, якщо йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Документальної виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу. Присутність платників податків під час проведення документальних невиїзних перевірок не обов'язкова. При наявності письмового звернення платника податків замість документальної невиїзної перевірки може проводитися документальна виїзна перевірка.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків вважається перевірка, яка проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику до контролюючого органу, в якому він

знаходиться на податковому обліку. Заява подається за 10 днів до передбачуваного початку проведення електронної перевірки.

Фактичною вважається перевірка, яка проводиться за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків. Вона може проводитися на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з підстав, передбачених пп.80.2.1 - 80.2.7 п.80.2 ст. 80 ПКУ.

В умовах трансформації одного з базових контролюючих органів країни, яким виступає Державна фіскальна служба України, повинна стати реалізація нової політики взаєморозуміння, довіри, партнерства між платниками податків і державою. Адже наявні проблемні аспекти, зумовлені тією чи іншою мірою недосконалістю сучасного процесу адміністрування податків і зборів в Україні, без їх своєчасного розв'язання можуть мати не лише негативний суспільний резонанс у засобах масової інформації, а й призвести до різких соціальних виступів і протестів з боку платників податків.

Питання для самоперевірки

1. Назвіть етапи становлення ДФСУ.
2. На якому етапі становлення ДФСУ було впроваджено трьохрівневу структуру? Охарактеризуйте її.
3. Які нормативно-правові акти регулюють діяльність органів ДФСУ?
4. Охарактеризуйте структуру ДФСУ.
5. Перерахуйте основні завдання органів ДФСУ.
6. Які Вам відомі базові функції ДФСУ?
7. Що передбачає інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності ДФСУ?
8. Які джерела інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФСУ Вам відомі?
9. Які інтернет-технології в діяльності ДФСУ Ви знаєте?
10. Розкрийте сутність та види податкових перевірок.
11. Охарактеризуйте особливості проведення камеральних перевірок.
12. Які, на Вашу думку, заходи щодо вдосконалення діяльності органів ДФСУ необхідно здійснити на сучасному етапі?

Тести

1. Органами Державної фіскальної служби здійснюється контроль за:

- а) дотриманням податкового законодавства;
- б) правильністю обчислення і своєчасністю сплати податків до бюджетів;
- в) сплатою обов'язкових платежів до державних цільових фондів, а також неподаткових доходів, встановлених законодавством;
- г) усі відповіді правильні.

2. На якому етапі становлення та розвитку ДФСУ створено Департамент розвитку та модернізації ДПСУ:

- а) на першому етапі;
- б) на другому етапі;
- в) на третьому етапі;
- г) на четвертому і п'ятому етапах.

3. Структура органів ДФСУ включає:

- а) головні управління ДФС в м. Києві та областях, центральний офіс з обслуговування великих платників податків;
- б) міські ДПІ, районні ДПІ, об'єднані ДПІ;
- в) спеціалізовані ДПІ;
- г) митниці.

4. Що таке податкова інформація?

- а) один із способів проведення податкового контролю;
- б) сукупність відомостей і даних, створених або отриманих суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідних для реалізації покладених на органи ДФСУ функцій і завдань;
- в) автоматизовані робочі місця та засоби зв'язку;
- г) немає правильної відповіді.

5. Джерелами інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФСУ є:

- а) інформація від платників податків, податкових агентів, органів державної влади та місцевого самоврядування;
- б) інформація від підрозділів податкової і митної служб;
- в) інформація від органів влади інших держав та міжнародних організацій;
- г) усі відповіді вірні.

6. Що входить до складу інформаційної системи «Податковий блок»:

- а) реєстрація платників податків, обробка податкової звітності і платежів;
- б) облік платежів, податковий аудит у вигляді модернізованих процедур (форм);
- в) продукти програмного забезпечення, посадові інструкції та навчання;
- г) усі відповіді вірні.

7. Що таке податкова перевірка?

а) спосіб здійснення контролю органами ДФС за правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотримання якого покладено на контролюючі органи;

б) сукупність відомостей і даних, створених або отриманих суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідних для реалізації покладених на органи ДФСУ функцій і завдань;

в) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності ДФСУ;

г) немає правильної відповіді.

8. Видами податкових перевірок є:

а) камеральні, документальні і фактичні;

б) фіскальні, економічні, внутрішньогосподарські;

в) митні, податкові і торгові;

г) виїзні і невиїзні.

9. Якою може бути документальні перевірка платників податків?

а) виїзна і невиїзна;

б) планова і позапланова;

в) правильна відповідь а і б;

г) немає правильної відповіді.

10. Способами податкового контролю є:

а) податкова перевірка;

б) облік платників податку;

в) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної фіскальної служби;

г) усі відповіді вірні.

Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України. Редакція від 01.01.2018 р., підстава 1763-VIII, 1793-VIII, 2125-VIII, 2233-VIII, 2246-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 21.10.2018).
2. Митний кодекс України. Редакція від 04.07.2018 р., підстава 2464-VIII URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 07.10.2018).
3. Митний тариф України. Редакція від 01.01.2018 р., підстава 2245-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18#n3> (дата звернення: 29.09.2018).
4. Податкова система: навч. посібник / за заг. ред. доктора економічних наук, професора В. Л. Андрущенко. Київ, 2015. 416 с.
5. Податковий кодекс України. Редакція від 01.09.2018 р., підстава 2440-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.09.2018).
6. Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 р. Аналітична записка. URL: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkov_i_mehanizmu-f6424.pdf (дата звернення: 24.10.2018).
7. Про Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2014 р. № 236. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення: 27.10.2018).
8. Реформа ДФСУ: постанови скасовано, але перебудова відбувається. г. Дебет-кредит. Бухгалтерські новини. URL: <https://news.dtkr.ua/taxation/common/46783> (дата звернення: 30.09.2018).
9. Стратегічні ініціативи розвитку ДФСУ до 2020 року. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-roboti/> (дата звернення: 18.10.2018).
10. Фіскальні ризики та виклики виконання державного бюджету України у 2018 р. Аналітична записка. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/2967/> (дата звернення: 25.09.2018).

РОЗДІЛ 6

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЗА ПУБЛІЧНИМИ ФІНАНСАМИ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

- 6.1. Сутність та призначення казначейського контролю в управлінні публічними фінансами.*
- 6.2. Контроль органів казначейства при зарахуванні надходжень до бюджетів та державних цільових фондів.*
- 6.3. Здійснення контролю органами казначейства за використанням публічних коштів.*
- 6.4. Контроль органів казначейства за веденням бухгалтерського обліку і складанням звітності.*
- 6.5. Застосування органами казначейства заходів впливу за порушення бюджетного законодавства*

6.1. Сутність та призначення казначейського контролю в управлінні публічними фінансами

Обґрунтованість та ефективність управлінських рішень, що приймаються у сфері публічних фінансів завжди тісно пов'язана з елементом контролю. В першу чергу це стосується формування та використання фінансових ресурсів держави на всіх рівнях управління. Саме тому, одним із найважливіших принципів побудови та функціонування бюджетної системи України є принцип ефективності та результативності формування та використання бюджетних коштів.

Для ефективного й результативного управління публічними фінансами на всіх стадіях бюджетного процесу проводиться різного роду контроль державними інституціями, які уповноважені на його здійснення. Це можуть бути спеціалізовані органи державного фінансового контролю, або органи які в процесі своєї діяльності додатково наділяються контрольними повноваженнями. Невід'ємною

складовою контролю за публічними фінансами є контроль, який здійснюється органами Державної казначейської служби України. Особливість контролю, який здійснюють органи казначейства полягає в тому, що він в основному здійснюється до та на етапі проведення операцій з бюджетними коштами. Таким чином, при виявленні порушення норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, органи казначейства можуть вжити заходів, які не допустять порушень в процесі формування бюджетних коштів, а також їх нецільового та неефективного використання.

Метою фінансового контролю, який здійснюється органами Державної казначейської служби України, є запобігання здійсненню порушень бюджетного законодавства у сфері формування та використання публічних коштів.

Основним завданням казначейського контролю є забезпечення:

- своєчасного, повного та за призначенням зарахуванням надходжень до бюджетів та державних цільових фондів;
- законності і своєчасності фінансування заходів, передбачених у видатковій частині бюджетів;
- належного виконання учасниками бюджетного процесу своїх зобов'язань;
- дотримання державної дисципліни в усіх органах публічного управління, які беруть участь у процесі формуванні та використанні публічних коштів.

Перелік повноважень органів казначейства щодо здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства визначено статтею 112 Бюджетного кодексу України та Положенням про Державну казначейську службу України, затвердженим Постановою Кабінету міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215. Згідно норм цих нормативно-правових актів повноваження органів Казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства у сфері формування та використання публічних коштів полягають у здійсненні контролю за:

- 1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складенням та поданням

розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності;

2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;

3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;

5) відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням;

6) дотриманням правил за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті;

7) дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу;

8) дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель в частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів;

9) збереженням в Казначействі державної таємниці в межах повноважень, передбачених законом.

Крім цього, Казначейство України в межах своїх повноважень забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності.

Можна із впевненістю стверджувати, що органи Державної казначейської служби України здійснюють контроль, який є запорукою прозорості та підконтрольності руху грошових потоків і цільового та ефективного використання публічних коштів. Казначейський контроль здійснюється на всіх етапах формування і використання публічних коштів, починаючи з відкриття рахунків для зарахування надходжень до бюджетів та державних цільових фондів і завершуючи формуванням звітності про використання публічних

коштів. У процесі здійснення контролю за публічними фінансами органи казначейства здійснюють попередній, поточний і наступний контроль (рис. 6.1).

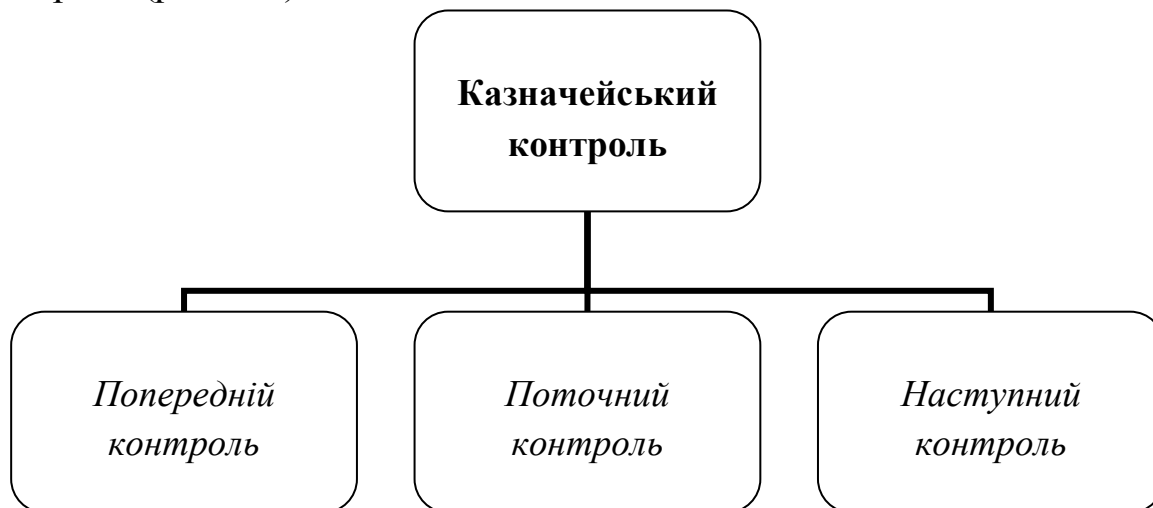


Рис. 6.1. Види казначейського контролю за публічними фінансами

Попередній контроль здійснюється до проведення операцій з публічними коштами. Метою такої форми контролю є попередження можливого виникнення фінансових порушень в процесі оцінки обґрунтованості доходів і доцільності видатків. Його сутність полягає у спрямуванні контрольних дій структурних підрозділів органів казначейства на перевірку та приведення у відповідність до визначених параметрів процесів, які ще не відбулися. Ефективність такої форми контролю полягає в тому, що це дає можливість запобігти порушенню норм бюджетного законодавства, нецільовому використанню публічних коштів. Органи Державної казначейської служби України попередній контроль здійснюють:

- під час відкриття рахунків для зарахування надходжень до бюджетів та державних цільових фондів;
- в процесі формування особових справ розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- при отриманні документів від клієнтів казначейства на відкриття рахунків;
- під час відкриття рахунків розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів;

- під час відкриття рахунків для здійснення видатків з державних цільових фондів;
- при формуванні Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- в процесі формування мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- під час реєстрації паспортів бюджетних програм;
- на етапі доведення обсягів бюджетних асигнувань;

Поточний контроль органами казначейства здійснюється під час проведення фінансових операцій по формуванню, розподілу та використанню публічних коштів. Метою такої форми контролю є забезпечення дотримання фінансової дисципліни і недопущення порушення норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу. Органи Державної казначейської служби України поточний контроль здійснюють при проведенні операцій з:

- повернення платникам помилково та надміру сплачених платежів до бюджетів та державних цільових фондів;
- відшкодування податку на додану вартість;
- реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань;
- відкриття бюджетних асигнувань з державного бюджету;
- виділення коштів з місцевих бюджетів;
- оплати рахунків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

В процесі здійснення поточного контролю органи Державної казначейської служби України перевіряють достатність підстав для здійснення операцій з публічними коштами, відповідність платежів вимогам обліку та контролю, а також правильність оформлення розрахункових документів. Лише після таких перевірок орган казначейства здійснює операції з публічними коштами.

Наступний контроль органами казначейства проводиться після здійснення операцій з публічними коштами. Його метою є виявлення законності проведених операцій, випадків порушень бюджетного законодавства, необхідності притягнення винних до відповідальності. Цей вид контролю дає змогу підтвердити, що всі операції у бухгалтерському обліку відображено вірно та достовірно. Наступний

контроль дає змогу визначити конкретні випадки порушення бюджетного законодавства.

Таким чином, органи Державної казначейської служби України забезпечують ефективний контроль за правильністю фінансових операцій та їх відображенням в бухгалтерському обліку та звітності. Особливість казначейського контролю за публічними фінансами полягає в тому, що органи казначейства є єдиними виконавцями попереднього та поточного контролю (до та під час проведення операцій із публічними коштами). Такий контроль здійснюється не вибірково, а на постійній основі. Він значно ефективніший, ніж контроль, який здійснюється після здійснення операцій.

6.2. Контроль органів казначейства при зарахуванні надходжень до бюджетів та державних цільових фондів

У процесі обслуговування державного та місцевих бюджетів а також державних цільових фондів за доходами органи казначейства реалізують ряд контрольних повноважень, що полягають у з'ясуванні належності відповідного виду надходжень до того чи іншого бюджету, державного цільового фонду та його зарахуванні. Контроль проводиться в процесі відкриття рахунків за надходженнями, під час зарахування надходжень, на стадії повернення помилково та надміру зарахованих платежів, розмежування надходжень між рівнями бюджетів та фондами, при перерахуванні міжбюджетних трансфертів.

Відкриття та забезпечення належного функціонування рахунків для зарахування надходжень є одним із найвідповідальніших напрямів діяльності органів казначейства. Від якості проведеної роботи з відкриття рахунків значною мірою залежить рівень організації всіх подальших напрямків діяльності органів казначейства щодо обслуговування бюджетів та державних цільових фондів за доходами. Органи казначейства здійснюють контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства щодо порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків.

Згідно норм чинного законодавства, щорічно на початок нового бюджетного періоду в органах Казначейства відкриваються рахунки за надходженнями до державного та місцевих бюджетів (крім рахунків для зарахування власних надходжень бюджетних установ). Рахунки за надходженнями відкриваються протягом 45 днів з дня прийняття закону про Державний бюджет України. Казначейство централізовано відкриває рахунки за надходженнями. Інформація про відкриті рахунки доводиться до територіальних органів Казначейства для подальшого інформування органів, що контролюють справляння надходжень бюджету згідно із встановленими порядками взаємодії, та місцевих фінансових органів. Іншим органам державної влади зазначена інформація надається за їх зверненням.

В процесі відкриття рахунків за надходженнями органи казначейства контролюють відповідність аналітичних параметрів відповідних цифр у структурі рахунків кодам бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 року № 11. Це в подальшому забезпечує достовірність відображення даних у обліку та звітності.

Управління (відділення) Казначейства у районах, районах у містах, містах обласного, республіканського значення на підставі інформації про відкриті рахунки та даних, отриманих від органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, та відповідних місцевих фінансових органів, подають до головних управлінь Казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі службові записки щодо відкриття/закриття бюджетних рахунків за надходженнями з переліком надходжень державного та місцевих бюджетів, які справляються чи не справляються на відповідних територіях. На підставі таких отриманих даних Головні управління Казначейства розблоковують/заблоковують рахунки за тими надходженнями, що справляються/не справляються на відповідних територіях. Контроль на цій стадії відкриття рахунків дає можливість органам казначейства заблокувати ті рахунки, справляння платежів на які не передбачено на відповідних територіях. Це в

подальшому унеможлиблює помилкове зарахування коштів на такі рахунки.

Контроль за правильністю відкриття рахунків здійснюється головним бухгалтером (заступником головного бухгалтера) органу Казначейства, в якому сформовано справу з юридичного оформлення рахунків.

Платники податків та зборів до бюджету та державних цільових фондів перераховують платежі у готівковій чи безготівковій формі на відповідні рахунки за надходженнями, які відкриті в органах Казначейства. Перерахування сплачених платниками грошових коштів здійснюється через СЕП НБУ. Казначейство контролює за своєчасністю та правильністю зарахування таких платежів. Для зарахуванні платежів, які підлягають подальшому розподілу між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, між державним і місцевими бюджетами, між рівнями місцевих бюджетів органи казначейства відкривають спеціальні рахунки. В регламентований час органи казначейства засобами програмного забезпечення здійснюють такі розподіли та контролюють пропорції розподілу та правильність зарахування розподілених коштів.

На практиці трапляються випадки, коли платники податків та зборів помилково заплатили на не той рахунок кошти, або заплатили надмірну суму платежу на рахунок в казначействі. В такому випадку платник може повернути надміру або помилково сплачені кошти. Також платник може вимагати повернення коштів у зв'язку з нездійсненням операцій чи неотримання послуг, за які була сплачена відповідна сума до бюджету.

Органи казначейства відповідно до ст. 45 Бюджетного кодексу України за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, здійснюють повернення коштів, які помилково або надміру зараховані до бюджету, та відшкодування податку на додану вартість. Повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету податків, зборів, пені, платежів та інших доходів бюджетів здійснюється за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, а при поверненні судового збору (крім

помилково зарахованого) – за ухвалою суду, яка набрала законної сили.

Ці документи перевіряються органами казначейства на предмет правильності їх оформлення та дотримання вимог бюджетного законодавства. Працівники органів казначейства при виявленні певних порушень подання або ухвали суду повертають без виконання, зокрема у таких випадках:

- 1) перевищення встановлених законодавством строків подання заяви та подання до органу Казначейства;
- 2) невідповідність інформації, викладеної у заяві платника, даним, наведеним у поданні або ухвалі суду, або даним органу Казначейства про зарахування коштів до бюджету;
- 3) подання заяви та подання або ухвали суду не за призначенням;
- 4) подання заяви та подання або ухвали суду неуповноваженою особою;
- 5) порушення встановлених вимог щодо їх оформлення.

Контроль органів казначейства на стадії повернення коштів, які помилково або надміру зараховані до бюджету не допускає можливості незаконного повернення коштів, які, наприклад, ніколи не були сплачені до бюджету. В процесі реалізації контрольних повноважень обов'язково перевіряється інформація щодо зарахування таких коштів на рахунок за надходженнями, оскільки в системі казначейства зберігаються в електронних архівах усі платіжні документи, на основі яких зараховувались кошти на рахунки.

За умови дотримання вимог бюджетного законодавства та правильності оформлення документів на повернення коштів, які помилково або надміру зараховані до бюджету орган Казначейства готує платіжні документи на перерахування коштів з відповідних бюджетних рахунків на рахунок, вказаний у поданні.

Повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених платежів здійснюється з того бюджету, до якого зараховується у поточному бюджетному році платіж, який підлягає поверненню. Якщо платіж не передбачений серед джерел надходжень бюджетів у поточному бюджетному році, то повернення здійснюється

за рахунок надходжень інших податків або інших неподаткових надходжень відповідного бюджету.

Казначейство контролює щоб кошти були повернуті саме з того рахунку, з якого передбачено чинних законодавством. Крім цього, операції з повернення платежів здійснюються з відповідних бюджетних рахунків для зарахування надходжень в межах наявного залишку на рахунку та відображаються у виписці з рахунка, яка щоденно формується органами казначейства. Виписки в електронному вигляді надаються органам, що контролюють справляння надходжень бюджету, згідно з порядком взаємодії або за зверненням відповідних органів.

У разі недостатності або відсутності поточних надходжень на рахунках для здійснення повернення проводиться підкріплення за відповідними рахунками за надходженнями. Органи Казначейства не пізніше ніж через п'ять робочих днів після отримання подання чи заяви надсилає звернення для підкріплення коштами цих рахунків:

- за платежами, що належать державному бюджету, – до Казначейства України;
- за платежами, що належать місцевим бюджетам, – до відповідних місцевих фінансових органів;
- за частиною платежу, що перерахована до відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, – до відповідного територіального органу цього фонду.

Направлення звернення про підкріплення коштами не є підставою для зупинення операцій з повернення коштів з бюджету за рахунок поточних надходжень. При здійсненні повернення коштів з бюджету за рахунок поточних надходжень на всю суму або її частку після направлення звернення про підкріплення коштами відповідний орган Казначейства повідомляє про це Казначейство України, місцеві фінансові органи та/або територіальні органи фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, до яких надіслано звернення для підкріплення коштами. Невикористана органом Казначейства сума наданого підкріплення коштами повертається органам, які надали підкріплення коштами.

Сума підкріплення у бухгалтерському обліку операцій з виконання бюджетів відображається на відповідних рахунках як отримання (надання) підкріплення коштами для здійснення повернення надходжень відповідно до законодавства.

Облік та контроль доходів державного та місцевих бюджетів, а також державних цільових фондів здійснюється органами казначейства на підставі програмного забезпечення «Є-Казна», яке дозволяє автоматизовано в режимі реального часу проводити та відображати всі операції з планування, надходження, розподілу та перерахування доходів по всіх рахунках бухгалтерського, бюджетного, управлінського та позабалансового обліку. Це дає можливість органам казначейства постійно здійснювати аналіз та контроль за правильністю відображення цих операцій в облікових регістрах.

У процесі обслуговування бюджетів та державних цільових фондів за доходами органи Казначейства вступають у взаємодію з органами Державної фіскальної служби України та іншими учасниками бюджетного процесу. Метою таких взаємовідносин є максимально повне та своєчасне зарахування коштів до відповідних бюджетів, а за потреби повернення помилково або надміру зарахованих платежів. При здійсненні контролю за надходженням коштів Казначейство України перевіряє звіти про виконання бюджетів за доходами, які подають йому головні управління та передає їх Державній фіскальній службі України для визначення можливого порушення бюджетного законодавства. Такий контроль, що проводиться до обміну інформаційними документами між цими органами, є дієвим, оскільки сприяє в подальшому проведенню щомісячної звірки. Звірка платіжних документів та даних особового рахунка платника дозволяє шляхом порівняння даних, що є у відповідних органах казначейства та даних органів державної фіскальної служби, виявити розбіжності і встановити їх причини.

Співпраця органів казначейства з органами, що контролюють справляння платежів до бюджетів та державних цільових фондів сприяє дієвості контролю за дотриманням бюджетного законодавства, що здійснюється органами казначейства. Органи казначейства разом з

відповідними органами проводять щомісячні звірки доходів за всіма кодами класифікації на підставі даних про надходження і відомостей розподілу коштів. За результатами такого контролю складається акт звірки, який надсилається разом із звітами про виконання до органів вищого рівня.

Органи казначейства взаємодіють також із органами Державної аудиторської служби України, проводячи щоквартальні звірки щодо надходжень до бюджетів та бюджетних установ платежів, які сплачені внаслідок проведених контрольних заходів цими органами.

6.3. Здійснення контролю органами казначейства за використанням публічних коштів

Найбільшою мірою контрольні повноваження органів казначейства реалізуються в процесі використання публічних коштів. Однак казначейство зосереджує увагу на контролі за використанням лише бюджетних коштів, натомість контроль за використанням коштів фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування зведено до мінімуму. Обслуговування Пенсійного фонду України за видатками взагалі не здійснюється органами казначейства.

За змістом та логікою проведених операцій з виконання бюджетів контрольні заходи органів казначейства при використанні бюджетних коштів можна виокремити в кілька етапів, що взаємопов'язані між собою встановленими правилами автоматизованого ведення казначейського обліку, а саме:

- організація роботи органів казначейства щодо формування єдиної бази даних мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів;
- діяльність щодо складання, затвердження, доведення та виконання паспортів бюджетних програм;
- доведення планових показників бюджетних розписів та формування кошторисів бюджетних установ;
- облік і консолідація інформації за зобов'язаннями розпорядників і одержувачів бюджетних коштів;

- організація роботи щодо відкриття асигнувань з державного бюджету і виділення коштів з місцевих бюджетів;
- здійснення контрольних процедур перед здійсненням видатків (при виконанні платіжних доручень) розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

Розпочинається контрольна діяльність органів казначейства ще до початку бюджетного періоду, а саме *під час формування єдиної бази даних мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів*.

Процедура казначейського обслуговування бюджетів за видатками передбачає надання головними розпорядниками і розпорядниками коштів нижчого рівня даних про мережу бюджетних установ і організацій до органів казначейства. Останні перевіряють отриману інформацію на відповідність встановленим вимогам щодо складання мережі даним Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (код розпорядника /одержувача бюджетних коштів за Єдиним реєстром, код за ЄДРПОУ, повне та скорочене (за наявності) найменування, статус установи (розпорядник бюджетних коштів або одержувач бюджетних коштів), код та найменування органу казначейства), вносять її до єдиної бази даних. Дані про мережу бюджетних установ на кожному рівні казначейської системи узагальнюються та групуються за територіями. Узагальнені дані передаються на центральний рівень Казначейства, яке веде єдину базу даних про мережу розпорядників і одержувачів бюджетних коштів та оперативно її підтримує.

Контрольна діяльність органів казначейства в процесі прийняття від розпорядників бюджетних коштів мережі дозволяє впорядкувати систему взаємозв'язків між ними та визначати ієрархію їх підпорядкованості. Таким чином, закладаються основи для побудови системи підзвітності у бюджетній сфері, забезпечується правильність та своєчасність розподілу асигнувань в розрізі територій та розпорядників нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів.

Казначейство щоденно надає Міністерству фінансів України інформацію з єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно до формату та регламенту обміну

інформацією між Мінфіном та Казначейством. Це дає можливість Міністерству фінансів України приймати оперативні рішення у сфері використання публічних коштів.

Важливою ділянкою роботи при виконанні бюджету за видатками є *складання та виконання паспортів бюджетних програм*, які формуються головними розпорядниками коштів державного та місцевих бюджетів на стадії підготовки та подання бюджетних запитів з використанням наведеної у них інформації, а після затвердження бюджетів уточнюються відповідно до бюджетних призначень.

Контрольними функціями за реалізацією бюджетних програм здебільшого наділені головні розпорядники та контролюючі органи в межах своїх повноважень. Контроль проводиться для оцінки економічного ефекту від використання бюджетних коштів на реалізацію бюджетної програми та досягнення запланованої мети, виявлення проблем у ході виконання бюджетної програми та розробку пропозицій щодо підвищення ефективності розподілу бюджетних коштів. Однак відсутність в органів Казначейства затверджених паспортів бюджетних програм не дає підстав для відкриття виділення бюджетних асигнувань головним розпорядникам коштів, для взяття, реєстрації та погашення бюджетних та фінансових зобов'язань. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів зобов'язані подавати до органів казначейства копії паспортів бюджетних програм, які забезпечують реалізацію контрольних повноважень органів казначейства за цільовим спрямуванням бюджетних коштів.

Наступний блок контрольних повноважень органів казначейства – *організація роботи в процесі доведення планових показників бюджетних розписів та формування кошторисів бюджетних установ*.

Після прийняття державного бюджету та затвердження місцевих бюджетів у визначений законодавством термін Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи складають розписи бюджетів, які надаються відповідним органам казначейства для здійснення контролю за процесом розподілу бюджетних асигнувань головними

розпорядниками коштів, доведення до розпорядників коштів нижчого рівня бюджетних асигнувань та змін до них.

Інформація про граничні обсяги видатків і надання кредитів з бюджету (у формі витягів з бюджетних розписів) доводяться до розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів та є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів та планів асигнувань. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів незалежно від того, ведуть вони облік самостійно, чи обслуговуються централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складають зазначені форми документів в розрізі кодів бюджетної класифікації.

Органи казначейства здійснюють контроль за відповідністю планових показників, визначених у кошторисах і планах асигнувань, сумам, зазначеним у розписах відповідних бюджетів. Для забезпечення можливості проведення контролю органи казначейства проводять реєстрацію зазначених документів та їх зведених показників й відображають інформацію на відповідних рахунках позабалансового обліку.

Казначейський контроль за відповідністю планових показників кошторисів бюджетних установ показникам розписів бюджетів дозволяє запобігти можливості взяття розпорядниками та одержувачами коштів зобов'язань не забезпечених бюджетними призначеннями.

Доволі важливою та відповідальною сферою контрольної діяльності органів казначейства є *облік і консолідація інформації за зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.*

Органи казначейства для забезпечення здійснення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів, удосконалення механізмів використання та управління бюджетними коштами реєструють та ведуть облік зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів.

У процесі реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні, відповідно до

законодавства може застосовуватися система дистанційного обслуговування «Клієнт казначейства – Казначейство» з використанням засобів криптографічного захисту інформації Державної казначейської служби України. У разі застосування системи дистанційного обслуговування «Клієнт казначейства – Казначейство» між розпорядниками бюджетних коштів (одержувачами бюджетних коштів) та органами Казначейства здійснюється обмін документами в електронному вигляді.

Підставою для взяття розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів бюджетних зобов'язань є доведені органами казначейства обсяги бюджетних асигнувань та затверджені кошториси. За умови взяття зобов'язання і настання фінансового зобов'язання, які виникають у процесі виконання кошторисів, розпорядники бюджетних коштів подають до відповідного органу казначейства Реєстри бюджетних зобов'язань і Реєстри бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на паперових та електронних носіях.

За умови взяття бюджетного зобов'язання, за яким застосовується процедура закупівлі товарів, робіт і послуг, розпорядник бюджетних коштів подає з урахуванням законодавства у сфері закупівель до органу Казначейства документи протягом 7 робочих днів з дати оприлюднення звіту про результати проведення процедури закупівлі у разі наявності в обліку органу Казначейства кошторису (плану використання бюджетних коштів) або протягом 7 робочих днів з дати взяття на облік органом Казначейства кошторису (плану використання бюджетних коштів). До реєстрів в обов'язковому порядку додаються оригінали документів або їх копії (засвідчені в установленому порядку), що підтверджують факт узяття зобов'язання (наприклад, договори, накладні, акти виконаних робіт тощо). Підтверджуючі документи засвідчують факт придбання товару, виконання робіт, надання послуг і є важливим інструментом контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів. Тому особливу увагу при реєстрації зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів органи казначейства приділяють перевірці цих документів.

Підтвердні документи, надані розпорядником бюджетних коштів, опрацьовуються органом Казначейства:

- за захищеними видатками, які не потребують проведення процедур закупівель, – протягом 1 операційного дня;
- за захищеними видатками, які потребують проведення процедур закупівель (крім капітальних видатків), – до 3 операційних днів;
- за іншими поточними видатками, крім захищених, та наданням кредитів з бюджету – до 3 операційних днів;
- за капітальними видатками – до 5 операційних днів.

Відлік строку опрацювання підтвердних документів органом Казначейства починається з дати, вказаної у полі «Одержано Державною казначейською службою України (органом Державної казначейської служби України)» Реєстру та/або Реєстру бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, враховуючи день подання Реєстру та/або Реєстру фінансових зобов'язань.

Органи Казначейства не реєструють:

а) зобов'язання у разі:

- відсутності у розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;
- відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання;
- відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження);
- невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми;
- відсутності документів щодо закупівлі товарів, робіт і послуг відповідно до законодавства у сфері закупівель;
- недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами;
- недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;

б) фінансові зобов'язання у разі:

- відсутності відповідного бюджетного зобов'язання, відображеного у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- відсутності у розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду;
- відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання;
- недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;
- невідповідності фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.

У таких випадках органи Казначейства зобов'язання або фінансові зобов'язання не реєструють, а до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, визначені Бюджетним кодексом України.

Реєстрація на етапі прийняття зобов'язання доцільна з двох основних причин: для контролю фактичної наявності бюджетних коштів з метою взяття нових зобов'язань, а також для відстеження нових зобов'язань та їх наслідків з метою прогнозу відтоку наявних коштів з єдиного казначейського рахунка.

В окремий блок контрольних повноважень органів казначейства можна виокремити *організацію їх роботи щодо відкриття (виділення) бюджетних асигнувань*.

На практиці порядок казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів має певні відмінності. Тому розглянемо порядок відкриття асигнувань з державного бюджету та виділення коштів з місцевих бюджетів.

Відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету за видатками, не віднесеними до захищених видатків, та наданням кредитів здійснюється на підставі пропозицій щодо відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету та для надання

кредитів із загального фонду державного бюджету, складених Казначейством та затверджених Мінфіном. Пропозиції складаються в розрізі головних розпорядників коштів з урахуванням ресурсної забезпеченості загального фонду бюджету, тобто очікуваних надходжень до бюджету та обсягів відкритих невикористаних асигнувань, а також наявних та прогнозних залишків коштів єдиного казначейського рахунку. Відкриття асигнувань за захищеними видатками здійснюється на підставі помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) в перший робочий день місяця.

На підставі затверджених пропозицій Казначейство України готує розпорядження, на підставі якого суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань головним розпорядником. Після зарахування асигнувань головним розпорядникам (крім державних адміністрацій) надаються виписки з рахунків відкритих асигнувань за узагальненими показниками.

Головні розпорядники після отримання зведеної виписки з рахунків відкритих асигнувань за узагальненими показниками загального фонду Державного бюджету України надають Казначейству розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету та за територіями у розрізі розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів. Розподіли відкритих асигнувань готуються з урахуванням наявних бюджетних фінансових зобов'язань. За правильність складання розподілу відкритих асигнувань та своєчасність подання до Казначейства відповідають головні розпорядники.

Органи казначейства перевіряють отримані розподіли в автоматизованому режимі щодо відповідності вказаних у них сум залишкам на відповідних рахунках, передбачених для обліку відкритих асигнувань, наданій мережі, відповідності напряму цільового

спрямування відкритих асигнувань, розподілу показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду.

При виявленні будь-якої невідповідності такі розподіли повертаються органами казначейства головному розпоряднику на доопрацювання.

Перевірені розподіли групуються Казначейством за територіями і на їх основі складаються реєстри на відкриття асигнувань, які засобами електронного зв'язку передаються головним управлінням казначейства. На підставі реєстрів складається зведення реєстрів відкритих асигнувань, а суми переданих асигнувань відображаються на відповідних рахунках позабалансового й управлінського обліку та формується аналітична база даних Казначейства України.

На підставі отриманих реєстрів суми відкритих асигнувань відображаються органами казначейства на рахунках позабалансового обліку відповідних розпорядників коштів державного бюджету. За результатами попереднього операційного дня розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів нижчого рівня надаються виписки про відкриті асигнування. Розподіл відкритих асигнувань у розрізі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, складений на підставі виписки з рахунка та наданий розпорядниками нижчого рівня до територіального органу Казначейства проводиться з урахуванням норм, що й у центральному апараті казначейства щодо головних розпорядників бюджетних коштів.

Кошти спеціального фонду державного бюджету, які є джерелом для здійснення головними розпорядниками цільових видатків державного бюджету, в регламентованому режимі акумулюються на відповідних рахунках з урахуванням вимог, встановлених законом про Державний бюджет України. Відкриття асигнувань за коштами спеціального фонду державного бюджету, які надійшли в іноземній валюті на рахунки Казначейства, відкриті в установах банків, здійснюється за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України.

Відкриття асигнувань за рахунок інших надходжень спеціального фонду державного бюджету здійснюється на підставі виписки з вищезазначених рахунків, помісячного розпису спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) у розрізі головних розпорядників та видів надходжень.

Пропозиції щодо відкриття асигнувань із спеціального фонду державного бюджету не складаються. На підставі розпорядчого документа Казначейства суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки, відкриті головним розпорядникам для обліку відкритих асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету. Якщо при відкритті асигнувань визначається конкретний напрям їх використання, то цей напрям зазначається у примітці. Зведена виписка з рахунків відкритих асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду Державного бюджету України (з обов'язковим урахуванням примітки щодо напрямку використання відкритих асигнувань) надається головному розпоряднику наступного робочого дня після зарахування асигнувань. Головні розпорядники після отримання зведеної виписки з рахунків відкритих асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду Державного бюджету України подають Казначейству розподіли відкритих асигнувань

Після здійснення цих операцій можна здійснювати оплату витрат з одночасним погашенням зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, під які відкривалися асигнування. За підсумками проведених операцій органи казначейства формують виписки з реєстраційних рахунків.

Виділення коштів з місцевих бюджетів здійснюється на підставі розпоряджень органів місцевого самоврядування та відповідних рад або їх виконавчих органів, які вони подають органам казначейства в розрізі головних розпорядників. Місцеві фінансові органи проводять розподіл коштів місцевих бюджетів з урахуванням зареєстрованих фінансових зобов'язань. У розпорядженні зазначаються особові рахунки головних розпорядників або, якщо головні розпорядники

відповідного місцевого бюджету не мають мережі підвідомчих установ, зазначаються їх реєстраційні рахунки. Органи казначейства реєструють розпорядження у журналі реєстрації розпоряджень про виділення коштів загального (спеціального) фонду місцевих бюджетів і відповідно до розпорядження протягом операційного дня перераховують кошти на особові рахунки головних розпорядників коштів. Головному розпоряднику коштів надається виписка з особового рахунку, на підставі якої з урахуванням зареєстрованих фінансових зобов'язань він готує та подає органу казначейства розподіл виділених бюджетних асигнувань на перерахування коштів підвідомчим установам, які будуть здійснювати видатки зі своїх реєстраційних рахунків.

Орган казначейства перевіряє отриманий розподіл щодо відповідності вказаних у ньому сум залишкам на рахунках, залишкам невикористаних бюджетних асигнувань розпорядників бюджетних коштів (одержувачів бюджетних коштів) у розрізі кодів економічної класифікації видатків та кодів класифікації кредитування бюджету. У разі невідповідності цим даним розподіл повертається головному розпоряднику (розпоряднику нижчого рівня) на доопрацювання із відповідною відміткою в нижній частині документа: зазначаються причини та дата повернення, ставиться підпис відповідальної особи. За умови відповідності всіх необхідних показників кошти зараховуються на рахунки підвідомчих установ.

Аналіз порядку відкриття асигнувань з державного бюджету та виділення коштів з місцевих бюджетів дає підстави стверджувати, що цей процес здійснюється з врахуванням зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. За такого підходу суми залишків коштів не розпорошуються по реєстраційних рахунках розпорядників, що дозволяє зосередити бюджетні кошти на єдиному казначейському рахунку для оперативного прийняття управлінських рішень. Такий підхід дає змогу проводити розрахунки за взятими зобов'язаннями своєчасно. Як наслідок, це сприяє зменшенню кредиторської заборгованості розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

Варто відмітити й певні відмінності при відкритті асигнувань з державного і виділенні коштів з місцевих бюджетів. Порядок відкриття асигнувань з державного бюджету дозволяє органам влади маневрувати бюджетними коштами, оскільки не має руху конкретних грошових коштів. Кошти на котлових рахунках загального і спеціального фондів державного бюджету як були, так і залишилися, а розпорядник коштів, отримавши інформацію про відкриті асигнування, має право погашати зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання. Перерахування Казначейством України реальних коштів з аналітичних рахунків державного бюджету проводиться по мірі необхідності.

Щодо місцевих бюджетів, то в момент виділення фінансовими органами асигнувань з котлових рахунків, що відкриті на їх ім'я, має місце реальний рух грошових потоків. Тобто на рахунку фінансового органу залишок зменшується, а на рахунку головного розпорядника коштів – збільшується. За такого порядку оперативність управління бюджетними коштами фінансовими органами втрачається. На практиці неодноразово виникали випадки нагальної необхідності виділення коштів розпорядникам за умови їх недостатності на рахунках місцевих бюджетів.

Завершальним контрольним етапом в процесі обслуговування видаткової частини бюджетів можна виділити *контроль на стадії проведення платежу*. Здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів відповідно до кошторисів, планів асигнувань або планів використання бюджетних коштів проводиться з реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків. Підставою для здійснення видатків є платіжні доручення, які підготовлені і подані самими розпорядниками бюджетних коштів, і документи, що підтверджують цільове спрямування коштів.

На даному етапі органи казначейства перевіряють подані розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів платіжні доручення щодо наявності та правильності заповнення реквізитів, відповідності підписів відповідальних осіб і відбитка печатки установи зразкам.

Перед здійсненням платежу та при реєстрації фінансових зобов'язань працівники органів казначейства здійснюють контроль за:

- наявністю бюджетних призначень на зазначені цілі й чи виділені з бюджету відповідні асигнування за загальним і спеціальним фондами;
- відсутністю судових рішень щодо списання коштів з рахунків;
- наявністю підтверджуючих документів щодо надання послуг, отримання товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт тощо;
- наявністю затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми, крім бюджетних програм, за якими не складаються паспорти бюджетних програм;
- відповідністю видатків кодам бюджетної класифікації;
- наявністю зареєстрованих бюджетних зобов'язань;
- наявністю залишків невикористаних відкритих, виділених асигнувань;
- правильністю заповнення документів.

При виявленні органом казначейства невідповідності встановленим вимогам платіжні доручення повертаються розпорядникам і одержувачам коштів без виконання.

Вищевикладене свідчить, що фінансовий контроль, який проводиться органами Державної казначейської служби України за використання публічних коштів охоплює широкий спектр операцій від відкриття бюджетних рахунків до безпосереднього проведення платежів на користь суб'єктів господарювання, які виконали роботи чи надали послуги розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів. Це дає можливість здійснювати ефективний контроль за цільовим спрямуванням публічних коштів.

6.4. Контроль органів за веденням бухгалтерського обліку і складанням звітності

Органи Державної казначейської служби України здійснюють контроль за веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат

державного та місцевих бюджетів, а також більшості цільових державних фондів, що сприяє збереженню публічних коштів, виявленню порушень бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу.

Реалізуючи повноваження з контролю за дотриманням бюджетного законодавства, веденням бухгалтерського обліку, складанням та поданням фінансової та бюджетної звітності органи казначейства забезпечують:

- повноту бухгалтерського обліку всіх операцій з публічними коштами в системі казначейства;
- своєчасність і достовірність відображення в обліку на відповідних рахунках і параметрах операцій з публічними коштами;
- достовірність звітності щодо правдивого відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій держави з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- законність звітності щодо відповідності правилам та процедурам, що передбачені чинним законодавством.

З метою проведення контролю фінансової звітності Казначейство України встановлює єдині вимоги щодо складання оперативної, місячної, квартальної та річної звітності шляхом видання відповідних нормативно-правових актів, якими визначається склад і принципи складання фінансової та бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів. Казначейство перевіряє достовірність звітності, аналізує її, визначає чи містить вона інформацію про всі проведені операції та події, які відбулися у звітному періоді.

Контрольні повноваження органів казначейства за дотриманням бюджетного законодавства реалізуються й шляхом перевірки фінансових звітів розпорядників бюджетних коштів в частині відповідності окремих даних форм звітності на відповідність аналогічним даним, відображеним в обліку органів казначейства, і візують їх. Наявність візи свідчить про те, що дані звітів розпорядників бюджетних коштів є тотожними даним обліку органів казначейства і підлягають консолідації у зведеному звіті розпорядника бюджетних коштів вищого рівня. У завізовані звіти зміни можуть

вноситися зміни лише за погодженням з органом казначейства, який ці звіти візував.

Контроль, що здійснює Казначейство України за веденням бухгалтерського обліку відповідно до вимог нормативно-правових актів та складанням та поданням звітності про виконання бюджетів, кошторисів, інструкцій з цих питань, носить попереджувальний, систематичний характер. На кожному рівні органи казначейства перевіряють відповідність даних, отриманих від вищого органу казначейства, переліку розпорядників бюджетних коштів та одержувачів, що безпосередньо обслуговуються у відповідному органі казначейства з метою чіткого визначення підконтрольних суб'єктів. Казначейство здійснює контроль за отриманням, складанням та консолідацією фінансової звітності як розпорядниками бюджетних коштів, так і підвідомчими органами.

6.5. Застосування органами казначейства заходів впливу за порушення бюджетного законодавства

Порушенням бюджетного законодавства визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених Бюджетним кодексом України чи іншим бюджетним нормативним актом норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання. При виявленні органами казначейства фактів порушення бюджетного законодавства, такі порушення документуються, а до порушників застосовуються заходи впливу. Перелік заходів впливу за порушення бюджетного законодавства визначено у статті 117 Бюджетного кодексу України. Органи казначейства за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу:

1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства;

2) зупинення операцій з бюджетними коштами;

- 3) призупинення бюджетних асигнувань;
- 4) зменшення бюджетних асигнувань;
- 5) повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету;
- 6) зупинення дії рішення про місцевий бюджет;
- 7) безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів.

8) інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України.

Органи казначейства можуть застосовувати заходи впливу на основі власних рішень, а також на основі рішень, що приймаються Міністерством фінансів України, органами державного фінансового контролю, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах встановлених їм повноважень. Рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства приймає керівник (заступник керівника) органу Казначейства.

Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів.

У день виявлення факту порушення бюджетного законодавства або не пізніше наступного робочого дня посадова особа органу Казначейства складає у довільній письмовій формі попередження, у якому зазначаються:

- а) суть порушення бюджетного законодавства;
- б) посилання на норми нормативно-правових актів, які порушено та є підставою для складання попередження;
- в) термін усунення порушення бюджетного законодавства;
- г) назва, номер, дата та сума документа, який повертається без виконання;
- д) номер реєстраційного, спеціального реєстраційного рахунка.

Попередження складається та візується посадовою особою органу Казначейства, яка виявила факт порушення бюджетного законодавства, та підписується керівником (заступником керівника)

органу Казначейства. Попередження реєструються в Журналі реєстрації попереджень про неналежне виконання бюджетного.

Зупинення операцій з бюджетними коштами застосовується за порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу щодо норм складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання. Органи казначейства зупиняють операцій з бюджетними коштами в таких випадках виявлення порушень бюджетного законодавства:

1) порушення термінів подання нової картки із зразками підписів та відбитком печатки у разі заміни, або доповнення хоча б одним підписом (пізніше 5 робочих днів з дати звільнення та/або призначення хоча б однієї з посадових осіб, що мають право першого та другого підписів);

2) невідповідність інформації, наведеної у наданих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів документах, картці із зразками підписів та відбитка печатки, даним Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів;

3) надання неповного пакета документів при поданні картки (тимчасової картки) із зразками підписів та відбитка печатки (копія сторінок паспорта або іншого документа, що посвідчує особу, копія ідентифікаційного номера; копія наказу, протоколу тощо, що підтверджують повноваження зазначених у картці осіб та надання права першого та другого підписів посадовим особам);

4) оформлення картки із зразками підписів та відбитка печатки з порушенням вимог законодавства;

5) порушення термінів подання затверджених кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету та змін до них (пізніше 5 робочих днів після затвердження);

6) відсутність (недостатність) у розпорядника (одержувача) бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом для взяття бюджетних зобов'язань при наданні документів на реєстрацію бюджетних зобов'язань;

7) відсутність затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження) при реєстрації бюджетних зобов'язань та/або бюджетних фінансових зобов'язань (після 45 днів від дня набрання чинності законом про Державний бюджет України та додаткового тижневого терміну від дня затвердження наказу про паспорти бюджетних програм для доведення його копії розпорядникам нижчого рівня та одержувачам бюджетних коштів);

8) неподання до органів Казначейства у встановлені терміни підтвердних документів про отримання товарів, робіт і послуг при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги (пізніше трьох робочих днів після завершення терміну поставки товарів, виконання робіт, надання послуг, а також порушення вимог бюджетного законодавства при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги);

9) подання документів на проведення платежів без реєстрації в органі Казначейства відповідних бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;

10) реєстрація бюджетних зобов'язань та/або бюджетних фінансових зобов'язань за загальним фондом при наявності простроченої кредиторської заборгованості із заробітної плати (грошового забезпечення), стипендій, а також за спожиті комунальні послуги та енергоносії;

11) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України, закону про Державний бюджет України, постановам Кабінету Міністрів України;

12) порушення порядку або термінів подання до органів Казначейства фінансової і бюджетної звітності, а також подання такої звітності у неповному обсязі;

13) недотримання розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів обмежень, які встановлені законодавством та іншими нормативно-правовими актами;

14) неповернення коштів, розміщених на вкладних (депозитних) рахунках у банку та відсотків за користування ними у визначені строки на відповідні рахунки навчального закладу, відкриті в органі Казначейства, або на поточний рахунок, зазначений у договорі банківського вкладу (депозиту) між банком та навчальним закладом.

У разі виявлення цих порушень посадовою особою органу Казначейства складається попередження без зазначення терміну усунення порушення та Протокол (у двох примірниках). Протокол реєструється в Журналі реєстрації протоколів про порушення бюджетного законодавства. Після отримання пояснень або відмови від їх надання, орган Казначейства протягом одного робочого дня, складає розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. Розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами реєструється у день його складання в Журналі реєстрації складених в органах Казначейства розпоряджень про зупинення (відновлення) операцій з бюджетними коштами.

Органи Казначейства можуть також зупиняти операції з бюджетними коштами на основі розпоряджень інших центральних органів виконавчої влади. Органи Казначейства ведуть облік отриманих від інших центральних органів виконавчої влади розпоряджень про зупинення та відновлення операцій у Журналі реєстрації отриманих від інших центральних органів виконавчої влади розпоряджень про зупинення (відновлення) операцій з бюджетними коштами.

Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Призупинення бюджетних асигнувань може застосовується за порушення бюджетного законодавства в таких випадках:

– взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України;

-
- порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати;
 - здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставної відмови у проведенні платежу органами Державної казначейської служби України;
 - нецільового використання бюджетних коштів;
 - порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет);
 - надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України та/або встановлених умов кредитування бюджету;
 - здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Бюджетному кодексу України;
 - здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу України мають проводитися з іншого бюджету;
 - здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України;
 - здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України;
 - інших випадків порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу.

Рішення про призупинення бюджетних асигнувань приймає Міністр фінансів України, Міністр фінансів Автономної Республіки

Крим, керівник місцевого фінансового органу на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до нього документів. Рішення про призупинення бюджетних асигнувань оформляється наказом Міністерства фінансів України або розпорядженням про призупинення бюджетних асигнувань Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевого фінансового органу.

Бюджетні асигнування призупиняються з 1-го числа місяця, наступного за датою прийняття рішення про призупинення бюджетних асигнувань. Бюджетні асигнування призупиняються на термін від одного місяця до трьох у межах поточного бюджетного періоду в обсязі, що дорівнює 50% асигнувань, затверджених у плані асигнувань загального фонду бюджету або плані спеціального фонду бюджету розпорядника бюджетних коштів за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету і класифікацією кредитування бюджету та помісячному плані використання бюджетних коштів закладу вищої освіти, наукової установи або закладу охорони здоров'я за відповідними показниками на цей період, за винятком асигнувань, передбачених за захищеними видатками, визначеними Бюджетним кодексом України.

Розпорядник бюджетних коштів, якому призупинені бюджетні асигнування, в установлені у рішенні про призупинення бюджетних асигнувань терміни подає інформацію відповідному уповноваженому органу про усунення порушення бюджетного законодавства та копії документів, що її підтверджують. Підставою для відновлення дії бюджетних асигнувань на рахунках розпорядників бюджетних коштів є прийняття рішення про відновлення дії бюджетних асигнувань керівником уповноваженого органу, яким прийнято рішення про призупинення бюджетних асигнувань, за результатами аналізу отриманої інформації про усунення порушення бюджетного законодавства або ведення ним претензійно-позовної роботи, спрямованої на усунення порушення бюджетного законодавства, та підтвердних документів.

У разі неусунення порушення бюджетного законодавства розпорядником бюджетних коштів або невжиття заходів щодо його усунення за наявності незалежних від розпорядника бюджетних коштів обставин у терміни, встановлені у рішенні про призупинення бюджетних асигнувань, керівник уповноваженого органу має право на повторне застосування призупинення бюджетних асигнувань щодо такого розпорядника бюджетних коштів.

Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет). Зменшення бюджетних асигнувань застосовується за порушення бюджетного законодавства у випадку:

- нецільового використання бюджетних коштів;
- здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України;
- здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України.

Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету застосовується за порушення бюджетного законодавства, а саме нецільового використання бюджетних коштів.

Зупинення дії рішення про місцевий бюджет застосовується за порушення бюджетного законодавства щодо прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог Бюджетного кодексу України чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів).

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів передбачає стягнення органами Казначейства України коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (базової дотації) місцевим бюджетам на відповідну суму.

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів застосовується за виявлення порушення бюджетного законодавства щодо здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу України мають проводитися з іншого бюджету.

У разі виявлення посадовими особами органів, уповноважених на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, факту здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету, складається акт ревізії або протокол про порушення бюджетного законодавства. Примірник акта ревізії або протоколу про порушення бюджетного законодавства та висновок щодо необхідності застосування безспірного вилучення коштів з місцевого бюджету передаються Мінфіну, який приймає рішення щодо застосування безспірного вилучення коштів. Прийняте рішення доводиться до Державної казначейської служби України. Державна казначейська служба в свою чергу доводить зазначене рішення територіальному органу Державної казначейської служби, який здійснює обслуговування відповідного місцевого бюджету та перерахування міжбюджетних трансфертів.

Стягнення коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету здійснюється органами Державної казначейської служби з відповідних рахунків для обліку коштів загального фонду місцевих бюджетів. Кошти, стягнуті органами Державної казначейської служби з місцевих бюджетів, спрямовуються в дохід загального фонду державного бюджету.

Статистичні дані щодо виявлених органами Державної казначейської служби України порушень норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу за 2016–2018 рр. дають підстави стверджувати, що кількість таких порушень щорічно зростає. Це ще раз наголошує на важливості казначейського контролю, адже це сприяє недопущенню нецільового та неефективного використання бюджетних коштів.

Питання для самоперевірки

1. Охарактеризуйте економічну сутність казначейського контролю за публічними фінансами?
2. Які нормативно-правові акти регулюють діяльність органів Державної казначейської служби України в процесі контролю за формуванням та використанням публічних коштів?
3. Охарактеризуйте контрольні повноваження органів Державної казначейської служби України.
4. У чому полягає особливість фінансового контролю, що здійснюється органами Державної казначейської служби України?
5. Яким чином організовується контроль в органах Державної казначейської служби України при зарахуванні надходжень до бюджетів?
6. Охарактеризуйте основні етапи контрольної роботи, що здійснюється органами Державної казначейської служби України за використанням публічних коштів.
7. Яка суть попереднього, поточного і наступного контролю в системі казначейства?
8. Що здійснюють органи Державної казначейської служби України в процесі попереднього контролю?
9. Яка суть та особливості поточного контролю органів Державної казначейської служби України?
10. Яка доцільність наступного контролю, що здійснюється органами Державної казначейської служби України?
11. В чому полягає контроль органів казначейства за веденням бухгалтерського обліку і складанням звітності?
12. Які заходи впливу можуть застосовувати органи казначейства до учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного законодавства?

Тести

1. Органи Державної казначейської служби України виконують такі контрольні функції:

- а) контроль за відповідністю кошторисів бюджетних установ розписам відповідних бюджетів;
- б) контроль бюджетних повноважень при зарахуванні коштів і реєстрації зобов'язань;
- в) контроль за відповідністю платежів взятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням;
- г) усі відповіді правильні.

2. Органи казначейства для забезпечення здійснення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів, удосконалення механізмів використання та управління публічними коштами:

- а) реєструють та ведуть облік зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів;
- б) затверджують плани використання коштів одержувачам бюджетних коштів;
- в) затверджують кошториси розпорядникам бюджетних коштів;
- г) усі відповіді правильні.

3. Попередній та поточний контроль за фінансуванням видатків державного та місцевих бюджетів України здійснює:

- а) Державна казначейська служба України;
- б) Рахункова палата України;
- в) Державна аудиторська служба України;
- г) Державна фіскальна служба України.

4. Наступний фінансовий контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів проводить:

- а) Державна казначейська служба України;
- б) Рахункова палата України;
- в) Державна аудиторська служба України;

г) Державна фіскальна служба України.

5. Організація роботи органів казначейства щодо забезпечення обліку бюджетних асигнувань та контролю за їх дотриманням є:

а) першим етапом контролю в процесі виконання бюджету за видатками;

б) другим етапом контролю в процесі виконання бюджету за видатками;

в) третім етапом контролю в процесі виконання бюджету за видатками;

г) четвертим етапом контролю в процесі виконання бюджету за видатками.

6. На етапі доведення обсягів бюджетних асигнувань органи казначейства здійснюють контроль за:

а) відповідністю асигнувань сумам, зазначеним у розписах відповідних бюджетів;

б) відповідністю асигнувань залишкам коштів на Єдиному казначейському рахунку;

в) відповідністю асигнувань зареєстрованим бюджетним зобов'язанням;

г) усі відповіді правильні.

7. Посадові особи, винні у порушенні бюджетного законодавства, згідно з законами України несуть відповідальність:

а) дисциплінарну;

б) адміністративну;

в) кримінальну;

г) усі відповіді правильні.

8. Попередній контроль в частині виконання бюджетів за видатками органами казначейства здійснюється:

а) на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів;

б) у процесі оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів;

в) після проведення операцій;

г) шляхом перевірки відповідності платіжних документів затвердженим кошторисам бюджетних установ.

9. На етапі реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань органи казначейства здійснюють:

а) перевірку наявності залишків коштів на Єдиному казначейському рахунку;

б) перевірку відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню;

в) перевірку правильності заповнення підготовлених розпорядником бюджетних коштів платіжних доручень;

г) усі відповіді правильні.

10. Контроль органів казначейства за відповідністю платіжних документів розпорядників бюджетних коштів затвердженому кошторису бюджетної установи відноситься:

а) до заходів попереднього контролю;

б) до заходів поточного контролю;

в) до заходів наступного контролю;

г) немає правильної відповіді.

Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 07.09.2018).

2. Деякі питання обслуговування коштів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.08.2016 р. № 523. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/523-2016-п> (дата звернення: 20.10.2018).

3. Дрозд Л. М., Русін В. М. Контроль органів казначейства за витрачанням бюджетних коштів. Збірник наукових праць Четвертих Всеукраїнських наукових читань пам'яті С.І. Юрія [м. Тернопіль, 2018 р.]. Тернопіль: Вектор, 2018. С. 67-73.

4. Про ефективне використання державних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України № 710 від 11.10.2016 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/710-2016-%D0%BF>. (дата звернення: 13.09.2018).

5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства: Наказ Державної казначейської служби України від 29.12.2012 р. № 394. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va394840-12>. (дата звернення: 16.09.2018).

6. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 р. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п>. (дата звернення: 14.12.2018).

7. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-п/print>. (дата звернення: 17.09.2018).

8. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 22.06.2012 р. № 758. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>. (дата звернення: 20.09.2018).

9. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>. (дата звернення: 18.09.2018).

10. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12/print>. (дата звернення: 25.09.2018).

11. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. № 1163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1163-2010-п>. (дата звернення: 11.09.2018).

12. Про затвердження Порядку повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 03.09.2013 р. № 787. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1650-13>. (дата звернення: 10.10.2018).

13. Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань: Наказ Міністерства фінансів України від 15.05.2002 р. № 319. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02/print>. (дата звернення: 16.10.2018).

14. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>. (дата звернення: 26.09.2018).

15. Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства: Наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2010 р. № 1370. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z1201-10>. (дата звернення: 08.10.2018).

16. Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України №1691 від 22.12.2011 р. URL:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12>. (дата звернення: 09.10.2018).

17. Про Порядок безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.03.2003 р. № 386. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/386-2003-п/print>. (дата звернення: 15.09.2018).

18. Стоян В. І., Даневич О. С., Мац М. Й. Казначейська система : підруч. 3-тє вид. змін. й доп. К. : “Центр учбової літератури”, 2014. 868 с.

19. Стоян В. І., Русін В. М. Казначейська система виконання бюджету : навчальний посібник. Тернопіль : Астон, 2015. 372 с.

РОЗДІЛ 7

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ І ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

7.1. Основоположні засади щодо формування моделей державного фінансового контролю в країнах ЄС.

7.2. Міжнародна практика державного фінансового контролю.

7.1. Основоположні засади щодо формування моделей державного фінансового контролю у країнах ЄС

Необхідними умовами стабільності та розвитку держав, які в свою чергу, визначають особливі завдання контролю державних фінансів є цільове та ефективне використання бюджетних коштів, пошук дієвої системи управління фінансами, підвищення ефективності адміністративної діяльності, удосконалення інформування органів державної влади та громадськості шляхом оприлюднення об'єктивних звітів. Таким чином, демократія та правова держава є основними передумовами незалежного державного фінансового контролю, а також уособлюють підвалини, на яких базується Лімська декларація.

Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнята в 1977 році на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (далі – Декларація). Вона визначає загальні положення розвитку державного фінансового контролю у демократичних країнах. Відповідно до статі 1 Декларації «Контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків

та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому».¹

Основна мета Декларації полягає у заклику до незалежності контролю державних фінансів. Відповідно до Лімської декларації здійснення контролю є невід'ємною складовою управління громадськими фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний та підзвітний характер цього управління. При цьому фінансовий контроль вважається частиною державного регулювання з метою виявлення відхилень від прийнятих положень і порушень принципів законності, ефективності та економії ресурсів, а також отримання компенсації за заподіяні збитки. Здійснюється, передусім, у формі попереднього контролю для вжиття певних коригуючих заходів і недопущення таких порушень у майбутньому. Згідно з вимогами Лімської декларації вищий контрольний орган повинен бути зовнішнім (не створеним усередині відповідних організацій), що забезпечує функціональну та організаційну незалежність на основі положень Конституції, тобто незалежність його дій і прийнятих рішень від стороннього впливу. Відповідно незалежність членів даного контрольного органу також має бути гарантована Конституцією.

До основних принципів контролю, викладених у Декларації відносяться такі універсальні принципи, як незалежність, об'єктивність, компетентність і гласність.

Незалежність контролю повинна бути забезпечена:

- а) фінансовою самостійністю контролюючого органу;
- б) більш тривалими строками повноважень керівників органів контролю у порівнянні з парламентськими;
- в) закріпленням у Конституції їх статусу.

Об'єктивність та компетентність діяльності контролерів обумовлюються неухильним дотриманням ними чинного законодавства, високим професійним рівнем роботи на основі чітко встановлених стандартів проведення контрольно-ревізійної роботи.

¹ Лімська декларація керівних принципів контролю : Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977.
URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001.

Гласність передбачає постійний зв'язок державних контролерів з громадськістю та засобами масової інформації.

З метою сприяння розвитку ефективної спроможності запобігання та боротьби з фінансовими порушеннями на території кожної окремої держави функціонують як відповідні державні органи, що проводять фінансовий контроль або створені ними з такою метою міжнародні органи, так і спеціально засновані для його проведення міжнародні організації.

Діяльність певних міжнародних організацій спрямована не на здійснення безпосередньо міжнародного фінансового контролю, а на впорядкування організації проведення внутрідержавного фінансового контролю, тобто контролю в самих державах, які є членами таких організацій. Кожна міжнародна організація створюється з певною метою і має свої завдання. До її діяльності належить організація і здійснення фінансового контролю у відповідній визначеній сфері.

Так, Міжнародна організація вищих органів державного фінансового контролю – INTOSAI – позаурядова організація, що створена у 1953 році з метою вивчення і поширення позитивного досвіду організації і здійснення фінансового контролю у зарубіжних країнах. До її складу входять вищі органи фінансового контролю (далі – ВОФК) 186 держав світу. Україна є членом INTOSAI з 1998 року. Основним завданням INTOSAI є надання аудиторам усього світу можливості обміну інформацією, що становить спільний інтерес, щодо сучасних напрацювань у сфері аудиту та застосування професійних стандартів і найкращих методологій. INTOSAI декларує сприяння кращому державному управлінню шляхом заохочення ВОФК 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.¹

Однією з регіональних організацій INTOSAI є Європейська організація вищих органів державного фінансового контролю (EUROSAI), що створена у 1990 році, членами якої є національні

¹ Про INTOSAI. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16733062>.

ВОФК сорока восьми країн європейського континенту. Україна є членом EUROSAI з 1999 року.

Основна мета організації полягає у сприянні розвитку співпраці між національними ВОФК, 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. Керівними органами EUROSAI є Конгрес, Рада керуючих і Секретаріат¹.

7.2. Міжнародна практика державного фінансового контролю

Правовою основою організації і функціонування державного фінансового контролю у переважній більшості країн є Конституції та прийняті на їхній основі закони, які регламентують роль, функції і права контролюючих органів.

Система контролюючих органів визначається політичною системою й формою держави. Незважаючи на відмінності в різних країнах, до органів, що здійснюють державний фінансовий контроль належить парламент, спеціальне відомство державного фінансового контролю, міністерство фінансів (його управління та відділи), галузеві відомства.

У державах тоталітарного типу форми організації і цілі фінансового контролю підпорядковані інтересам правлячої адміністрації. Державний контроль має глобальний, тоталітарний характер і переслідує суто фіскальну мету.

У державах із перехідною економікою організація державного фінансового контролю має специфічні риси, пов'язані з поступовим переходом від тоталітарного державного фінансового контролю і поступовим створенням правової основи для його організації.

Досвід країн із розвинутою економікою, що мають давні традиції державного фінансового контролю (Франція, Німеччина, Великобританія, Австрія, США, Японія), свідчать про те, що

¹Про EUROSAI. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/328499?cat_id=409.

структурна організація контролюючих органів обумовлена передусім розмежуванням об'єктів контролю та необхідністю створення архітектури горизонтальних і вертикальних владних відносин на основі чіткого розмежування контрольних повноважень.

У світовій практиці існують різні підходи щодо визначення місця контролюючих суб'єктів у системі органів державного фінансового контролю. Один із таких підходів визначає, що організаційною схемою контрольно-ревізійної роботи є виділення двох рівнів ієрархії:

– на першому рівні знаходиться вищий орган державного контролю, який підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету;

– на другому рівні – державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству.

Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів (рис. 7.1).



Рис. 7.1. Дворівнева схема організації контрольно-ревізійної роботи у зарубіжних країнах¹

¹ Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. *Економіст*. 2016. №1. С. 31-34.

Також конституціями країн визначається порядок формування органів фінансового контролю, які можуть бути:

1) парламентські – провідну роль у формуванні складу відіграє парламент;

2) позапарламентські – склад формується президентом за поданням Ради Міністрів або голову призначає Уряд а інших членів – президент;

3) змішані – допускає можливість участі у формуванні органу й президента і парламенту.

Найкращим прикладом щодо організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. У межах контрольної-ревізійної системи США існують функціонально незалежні контрольні органи, що об'єднані в державно-правову систему як невід'ємний елемент механізму регулювання балансу повноважень виконавчої та законодавчої влади. Державний контроль у галузі фінансів у США здійснюють Головне контрольні-ревізійне управління Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління при Президентові США, Президентська рада у справах боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах, казначейські служби. Головне контрольні-ревізійне управління США має доступ практично до всіх фінансових документів міністерств і відомств. Даний орган може здійснювати оцінку результативності державних програм і діяльності федеральних відомств. Інспектори Управління перевіряють також діяльність ревізорів виконавчої влади. Спеціальним органом державного фінансового контролю, що зовні виступає як орган незалежний від уряду та підзвітний парламенту, є Міністерство фінансів (Казначейство) США. Казначейство є представником уряду, розробляє фінансову і податкову політику, контролює виконання фінансового законодавства. У США оперативний контроль за управлінням бюджетом організовує Адміністративно-бюджетне управління при Президентові.

У Швеції головним відомством у справах державного фінансового контролю є Державне ревізійне управління. Його метою є досягнення

високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління характеризується двома напрямками – проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств і ревізією ефективності державних закупівель. Шведська система господарювання значно спрямована на усунення невизначеності функцій і безвідповідальності посадових осіб, що полегшує організацію контролю. У Швеції використовується внутрішній аудит державних установ, а також зовнішній аудит, завданням якого є контроль якості інформації, що надходить від агентів, і дотримання ними своїх обов'язків.

Перед шведською системою контролю за використанням державних фінансових ресурсів поставлено завдання забезпечити високу ефективність та досягти високого рівня раціональності всіх процедур і дій, які здійснюються організаціями та посадовими особами.

Позапарламентська модель державного фінансового контролю прослідковується у Франції. Тут притаманний високий ступінь централізації й наявності жорстких вертикальних міжвідомчих зв'язків.

Рахункова палата Франції – одна з організаційно найскладніших структур, де керівництво палати затверджується Радою Міністрів. Вона є незалежним від уряду і парламенту органом державного контролю, є судовою інстанцією, яка здійснює загальний контроль за державними фінансами. Рахункова палата Франції здійснює контроль за фінансовою діяльністю адміністративних інститутів, виявляє помилки і прорахунки у їхній роботі, що негативно впливають на стан державних фінансів. Рахункова палата перевіряє яким саме чином використовуються кредити, фонди і цінності, управління якими доручено державним службам та іншим офіційним юридичним особам.

Також у Франції контролюючими органами у сфері державних фінансів є Генеральна інспекція фінансів і Генеральна інспекція адміністрації. Генеральна інспекція фінансів здійснює контроль за діяльністю усіх призначених державою бухгалтерів та

адміністративної бухгалтерії вторинних розпорядників кредитів, державних підприємств, а також тих недержавних органів і підприємств, які згідно законодавства підлягають під фінансовий контроль держави.

Система державного фінансового контролю Німеччини побудована згідно автономного принципу, тобто органи, які контролюють бюджет держави і територіальних суб'єктів, автономні (принцип бюджетного федералізму).

Рахункова палата Німеччини здійснює контроль за дотриманням діючих приписів і принципів бюджетного фінансування та управління економікою, зокрема, в наступних пунктах:

- дотримання бюджетного плану та закону про державний бюджет;
- документальне підтвердження та обґрунтування доходів і витрат;
- правильне складання звіту про майновий стан державних органів і установ, а також статистичного звіту про виконання річного кошторису бюджету.

Така організація діяльності зменшує хаотичність і підвищує ефективність державного фінансового контролю.

У Великобританії за дорученням парламенту завдання із зовнішнього аудиту виконує Національний аудиторський офіс. Його основними функціями є проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності. Фінансовий аудит полягає у наданні підтвердження парламенту, що схвалені ним витрати належним чином відображені у звітності.

Близькою для України є моделі державного фінансового контролю Португалії та Польщі. Система контролю у Португалії складається із трьох рівнів:

- 1) стратегічний – Рахункова палата (парламентський контроль) та Генеральна фінансова інспекція;
- 2) секторальний – підрозділи внутрішнього аудиту міністерств;
- 3) операційний – підрозділи внутрішнього аудиту державних суб'єктів господарювання.

Головним контролером у Португалії є Генеральна фінансова інспекція, яка перевіряє бюджетну, економічну, фінансову і майнову сфери країни. Діяльність даної установи поширюється і на приватні об'єкти у разі, якщо вони мають фінансові та податкові відносини із державою. Державний фінансовий контроль у Португалії здійснюється у виді аудиту, інспектування або інформаційних процедур. Відмінність цих заходів полягає у тому, що під час аудиту досліджується діяльність об'єкта щодо правильності операцій, їх відповідності цілям, бюджету, правилам і стандартам; інспектування проводиться для запобігання та виправлення помилок, розслідування порушень, спрямоване на гарантування ефективності державних видатків, безпеки активів, дотримання норм обліку; інформаційні процедури здійснюються шляхом направлення запитів та проведення перехресних перевірок.

До структур, що здійснюють інспекції, ревізії та аудити у Польщі належать:

– Вища Контрольна Палата, Казначейство та Регіональні Рахункові Палати (муніципальний контроль). Ці органи діють незалежно один від одного. Проте, Вища Контрольна палата може проводити контрольні заходи в Казначействі та Регіональних Рахункових Палатах, а Казначейство – в Регіональних Рахункових Палатах. Інспекції спеціалізуються у відповідній сфері та здійснюють контрольні заходи за визначеною спеціалізацією у всіх суб'єктах державної адміністрації. Зазначені контролюючі органи здійснюють зовнішній контроль;

– внутрішній контроль здійснюють підрозділи відомчого контролю та внутрішнього аудиту всередині організацій.

У більшості розвинених країн світу, існує своя специфіка здійснення державного фінансового контролю. Разом з тим, контрольна діяльність у всіх країнах базується на основних принципах контролю.

Вивчення світового досвіду організації і здійснення державного фінансового контролю є важливим в контексті подальшого його реформування та удосконалення в Україні.

Питання для самоперевірки

1. Які міжнародні стандарти визначають організацію державного фінансового контролю?
2. У чому полягає зміст Лімської декларації керівних принципів контролю?
3. Яка роль Лімської декларації у формуванні сучасних моделей державного фінансового контролю країн ЄС?
4. Які Ви знаєте міжнародні організації у сфері державного фінансового контролю і яке їх призначення?
5. Охарактеризуйте особливості здійснення державного фінансового контролю у США.
6. Охарактеризуйте особливості здійснення державного фінансового контролю у Франції.
7. Охарактеризуйте особливості здійснення державного фінансового контролю у Португалії.
8. Охарактеризуйте особливості здійснення державного фінансового контролю у Польщі.
9. Охарактеризуйте особливості здійснення державного фінансового контролю у Швеції.
10. Окресліть можливості використання світового досвіду організації та здійснення державного фінансового контролю в Україні.

Тести

1. Відповідно до вимог Лімської декларації вищий контролюючий орган повинен бути:

- а) зовнішнім;
- б) внутрішнім;
- в) незалежним;
- г) вірно а і в.

2. Лімська декларація регламентує поділ державного фінансового контролю на:

- а) зовнішній та внутрішній;
- б) попередній контроль та контроль за фактом;

в) контроль законності, контроль правильності та контроль ефективності;

г) всі відповіді вірні

3. Організація, що створена у 1953 році з метою вивчення і поширення позитивного досвіду організації і здійснення фінансового контролю у зарубіжних країнах – це:

а) INTOSAI;

б) EUROSAI;

в) ВОФК;

г) ARABOSAI.

4. З контролюючих органів, які функціонують в Україні до INTOSAI входить:

а) Державна аудиторська служба України;

б) Рахункова палата України;

в) Державна казначейська служба України;

г) вірно а і б.

5. Національна ревізійна рада функції державного фінансового контролю виконує в :

а) Сполучених Штатах Америки;

б) Франції;

в) Великій Британії;

г) Німеччині.

6. Рахункова палата уповноважена здійснювати перевірки не лише державного господарства федерації, а й контролювати фінансову діяльність місцевих органів влади, благодійних фондів і закладами, управління якими здійснюється органами федерації в:

а) Росії;

б) Австрії;

в) Німеччині;

г) Франції.

7. Вища Палата Контролю функціонує у:

- а) Польщі;
- б) Іспанії;
- в) Австрії;
- г) Великій Британії.

8. Аудит, інспектування та інформаційні процедури – це види контролю, який здійснюється у:

- а) Франції;
- б) Португалії;
- в) США;
- г) Швеції.

9. Державне ревізійне управління є головним відомством у справах державного контролю в:

- а) Швеції;
- б) Франції;
- в) Австрії;
- г) Польщі.

10. За принципом бюджетного федералізму побудована система державного фінансового контролю у:

- а) США;
- б) Польщі;
- в) Швеції;
- г) Німеччині

Список використаної літератури

1. Александрович О. О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід. Теорія та практика державного управління. 2014. Вип. 4 (47). С. 1–8.
2. Бровченко С. Португальський досвід державного фінансового контролю. Фінансовий контроль. 2013. Вип. 2 (85). С. 54–57.
3. Губанова Т. О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах. Науковий вісник Чернівецького університету. 2012. Вип. 636. С. 99–104.
4. Губанова Т. О. Значення досвіду країн ЄС для подальшого реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2015. Вип. 33. С.14–17.
5. Голоядова Т. О Міжнародний досвід вищих органів державного фінансового контролю США, Франції, Великобританії, Німеччини та перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету 2014. № 11. С. 105–107.
6. Гупаловська М. Б. Сучасні світові тенденції і моделі організації бюджетного контролю. Формування ринкових відносин. 2009. № 11. С. 18–22.
7. Деяк Я. Міжнародний і зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю. Фінансовий контроль 2014. № 11. С. 52–57.
8. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово–економічні аспекти): дис.... док. наук з держ. управління: 25.00.02. Нац. акад. держ. управ. при Президентові України. Київ, 2011. 480 с.
9. Звіт про виконання програми візиту делегації спеціалістів державної контрольно-ревізійної служби України та обласних державних адміністрацій до Республіки Польща. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/69439> (дата звернення: 25.09.2018).

10. Лазарева Н. Міжнародна практика фінансового контролю. URL: <http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2015/6/18.pdf> (дата звернення: 23.09.2018).
11. Литвин О. І. Зарубіжний досвід здійснення державного фінансового контролю. Науковий вісник ЛНУВМБТ ім. С. З. Гжицького. Том 15. 2013. № 3 (57). С. 251–258.
12. Лімська декларація керівних принципів контролю: Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення: 17.08.2018).
13. Мамишев В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом. Фінансовий контроль. 2003. № 11 С. 126 –136.
14. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. Економіст. 2016. №1. С. 31–34.
15. Про INTOSAI. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16733062> (дата звернення: 02.10.2018).
16. Про EUROSAI. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/328499?cat_id=409 (дата звернення: 20.09.2018).
17. Стрекаль О. О. Лімська декларація та її вплив на формування сучасних моделей державного фінансового контролю в країнах ЄС. Ефективна економіка. 2016. № 9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5159> (дата звернення: 17.10.2018).

ГЛОСАРІЙ ТЕРМІНІВ З ДИСЦИПЛІНИ «ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ У ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ»

Аудит – це метод контролю, за допомогою якого вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень суб'єктами бюджетного процесу з метою досягнення певних цілей.

Аудит ефективності діяльності (операційний аудит) – перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання економічності та результативності.

Аудиторська документація – матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки, які зберігаються у нього.

Аудиторський звіт – письмовий документ, у якому відображаються результати аудиторського дослідження.

Аудиторські дії – дії суб'єкта аудиторської діяльності, спрямовані на виконання програми державного аудиту.

Аудиторські операції – сукупність взаємопов'язаних аудиторських дій, спрямованих на досягнення цілей державного аудиту.

Аудиторські процедури – порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

Бюджетне асигнування – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження.

Бюджетне зобов'язання – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.

Бюджетні кошти (кошти бюджету) – належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету.

Бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

Види державного фінансового контролю – це така його складова частина, яка, з одного боку, відображає зміст контролю загалом, а з іншого – відрізняється від окремих його складових конкретними носіями контрольних функцій, об'єктами контролю та методами здійснення контрольних дій.

Гіпотези аудиту – припущення аудитора (здогадка) щодо причини виникнення та наявності проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

Державний аудит – перевірка та аналіз законності й ефективності використання державних та комунальних коштів, активів, майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, а також доцільності управлінської діяльності з метою надання чинних рекомендацій щодо поліпшення стану справ на об'єкті дослідження.

Державний аудит діяльності бюджетної установи (фінансово-господарський аудит) – метод державного фінансового контролю, спрямований на попередження фінансових порушень у бюджетній установі та забезпечення достовірності її фінансової звітності.

Державний аудит ефективності виконання бюджетної програми – метод контролю, спрямований на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають.

Державний аудитор – посадова особа органу, який здійснює державний аудит, наділена повноваженнями на здійснення аудиту.

Державний фінансовий контроль – це реалізація дій і операцій органами державної влади, а також спеціально створеними ними

органами, з використанням форм і методів його організації за дотриманням суб'єктами господарювання та органами влади норм права з метою забезпечення законності, доцільності розподілу, ефективності використання фінансових ресурсів держави.

Документальна перевірка передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною та фінансовою звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності.

Документування результатів контрольного заходу – формування масиву документально зафіксованої інформації констатуючого та аналітичного характеру про організаційно-правову та фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, де проводились контрольні заходи, який має забезпечувати розкриття теми контрольного заходу.

Допит – слідча дія в межах провадження по справі за допомогою якої шляхом опитування свідка про відомі йому дані по справі з'ясовуються і перевіряються фактичні обставини справи.

Доходи бюджету – податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ).

Експерт – особа, яка має необхідні знання і юридичне право для дачі від свого імені висновку за результатами досліджуваного на прохання суб'єкта процесуального провадження питання.

Експертиза – дослідження й оцінювання законодавчих та інших нормативно-правових актів, фінансових та економічних результатів діяльності, підготовка обґрунтованих висновків і пропозицій для прийняття рішень щодо об'єкта експертного дослідження.

Експертна перевірка документів – це детальне поглиблене дослідження достовірності документа про господарську операцію за наявності ознак недоброякісних документів.

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

Єдиний казначейський рахунок – рахунок, відкритий центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів (Казначейство України), у Національному банку України для обліку коштів та здійснення розрахунків у системі електронних платежів Національного банку України, на якому консолідуються кошти державного та місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування та кошти інших клієнтів, які відповідно до законодавства знаходяться на казначейському обслуговуванні.

Зустрічна перевірка документів – один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах господарських операцій.

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

Інспектування – це ретроспективний контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом та достовірністю обліку та фінансової звітності органів державного і комунального сектору з метою виявлення недоліків і порушень.

Камеральна перевірка – метод фінансового контролю, який застосовують в органах виконавчої влади при одержанні і перевірці показників звітності.

Контрольний запуск сировини і матеріалів – це перевірка обсягів виходу готової продукції в переробній промисловості.

Контрольний захід – це сукупність способів і методичних прийомів фінансового контролю, які застосовуються суб'єктами державного фінансового контролю в межах повноважень, визначених Конституцією України та іншими актами законодавства, що

регулюють їх діяльність, і спрямовані на повний комплекс (систему) або окремі процеси (етапи) фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, пов'язаних з використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Контрольні дії – це операції порівняння (зіставлення) контролюючим суб'єктом даних діяльності підконтрольного об'єкта з певними стандартами (нормами, правилами), що здійснюються з метою знаходження та блокування відхилень від цих стандартів і пошуку резервів підвищення ефективності господарювання.

Контрольні заміри – прийоми фактичного контролю, що застосовуються при перевірці достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг.

Контрольні порівняння на збалансованість окремих показників – це порівняння залишку на початок ревізованого періоду з документованим надходженням матеріальних цінностей, з однієї сторони, і документованих витрат та залишку на кінець ревізованого періоду, з іншої сторони (залишок на початок + надходження = залишок на кінець + витрати).

Кошторис – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування – це документ, який містить затверджені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі нормативів, і видається відповідно Мінфіном, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, головним розпорядником.

Логічна перевірка документів – це порівняння господарської операції, відображеної в документі, з різними взаємозв'язаними

показниками інших господарських операцій на предмет того, чи існувала об'єктивна можливість її виникнення.

Матеріали контрольного заходу – це сформована група документів, складених за результатами контрольного заходу, та інформація про вжиті за його підсумками заходи суб'єктом господарювання, у якого вони проводилися, та/або відповідним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади.

Метод державного фінансового контролю – це сукупність взаємообумовлених структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструменти, які використовують суб'єкти державного фінансового контролю відносно об'єкта за предметом контролю.

Моніторинг – це систематичне спостереження, збір, обробка, аналіз та перевірка інформації про фінансові операції учасників бюджетного процесу задля недопущення неефективного використання фінансових ресурсів держави.

Наступний (ретроспективний) – контроль, який здійснюється суб'єктами державного фінансового контролю по закінченню реалізації управлінських рішень і здійснення операцій з фінансовими активами за результатами фінансово-господарської діяльності та/або по закінченню деякого періоду часу (але не частіше, ніж це встановлено законодавством України) об'єктами державного фінансового контролю з метою виявлення фінансових недоліків і порушень, прийняття управлінських рішень щодо виправлення ситуації та притягнення до відповідальності винних осіб відповідно до законодавства.

Об'єкт державного фінансового контролю – це особа чи інституція, на діяльність якої спрямовуються контрольні дії суб'єкта (суб'єктів) контролю, що перебувають в оточуючому господарському середовищі.

Офіційна документація – це документація, що складена за результатами контрольних заходів і є основною частиною матеріалів контрольних заходів та об'єднує обов'язкові для складання документи.

Паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних

виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), та цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник бюджетних коштів.

Пеня – це плата у формі відсотків, що нараховані на суму податкової заборгованості (без врахування пені), що утримується з порушника податкового законодавства. Нараховується переважно пеня на суму податкової заборгованості (із врахуванням суми штрафних санкцій за їх наявності) з розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, що встановлена на день виникнення такої податкової заборгованості.

Перевірка – це докладне вивчення окремих питань фінансово-господарської діяльності суб'єктів контролю, реалізації певних державних цільових та бюджетних програм, ефективності управління коштами бюджету.

План асигнувань загального фонду бюджету – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету), затверджених у загальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків, який регламентує протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань.

План використання бюджетних коштів – це розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі, в розрізі видатків, структура яких відповідає повній економічній класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету.

План надання кредитів із загального фонду бюджету – це помісячний розподіл надання кредитів з бюджету, затверджених у загальному фонді кошторису, за класифікацією кредитування бюджету, який регламентує протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань.

План спеціального фонду державного бюджету – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), затверджених у спеціальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків або класифікацією кредитування бюджету, який регламентує протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань, в розрізі доходів за кодами класифікації доходів бюджету, фінансування бюджету за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, повернення кредитів до спеціального фонду бюджету за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і класифікації кредитування бюджету.

Планова виїзна ревізія – це ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена у плані роботи контролюючого органу і проводиться за місцезнаходженням такої юридичної особи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна ревізія.

Планування – це послідовний процес, який передбачає систему дій, спрямованих на якісне формування, розгляд, погодження та затвердження планів контрольних заходів.

Позапланова виїзна ревізія – це ревізія, яка не передбачена в планах роботи контролюючого органу.

Позапланові контрольні заходи – контрольні заходи, що не включені до відповідних планів суб'єктів державного фінансового контролю і здійснюються в межах їх компетенції та повноважень за дорученням ініціаторів контрольних закладів і зверненнями органів державної влади (в тому числі правоохоронних органів) та органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання і громадян.

Помісячний план використання бюджетних коштів – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі, за скороченою економічною класифікацією видатків, який регламентує для вищих навчальних закладів I-IV рівня акредитації та наукових установ, що утримуються за рахунок бюджетних коштів,

протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань.

Попередній контроль – контроль, який здійснюється суб'єктами державного фінансового контролю на етапі розгляду і прийняття управлінських рішень та здійснення операцій з фінансовими і матеріальними ресурсами та іншими активами об'єктами державного фінансового контролю з метою упередження порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства об'єктами державного фінансового контролю.

Поточний контроль – контроль, який здійснюється суб'єктами державного фінансового контролю під час реалізації управлінських рішень та здійснення операцій з фінансовими активами за оперативною інформацією з метою дотримання вимог законодавства та інших нормативно-правових актів України, на підставі яких виконуються управлінські рішення об'єктами державного фінансового контролю.

Предмет державного фінансового контролю – це відносини між контролюючим суб'єктом і підконтрольним об'єктом з приводу дотримання (недотримання) ним стандартів (норм, правил) у здійсненні конкретних фінансово-господарських операцій, на які спрямовуються контрольні дії.

Ревізія – це система контрольних дій, спрямованих на всебічну перевірку діяльності учасників бюджетного процесу з метою встановлення законності операцій з мобілізації, розподілу або використання бюджетних коштів, виявлення винних у правопорушеннях посадових і матеріально відповідальних осіб і спричинених порушеннями фінансових втрат. Фактично ревізія складається з комплексу взаємопов'язаних перевірок питань фінансово-господарської діяльності підконтрольних об'єктів, спрямованих на виявлення обґрунтованості, доцільності та економічної ефективності витрачання бюджетних коштів. За результатами ревізії складають акт.

Реєстрація бюджетних зобов'язань в електронній формі – процедура внесення даних про бюджетні зобов'язання і бюджетні

фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів (одержувачів бюджетних коштів) до системи Казначейства засобами електронного документообігу з використанням електронного цифрового підпису відповідно до Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» і «Про електронний цифровий підпис».

Результати державного фінансового контролю – результати діяльності суб'єктів державного фінансового контролю з виконання ними завдань щодо забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Розпис бюджету – документ, в якому встановлюється розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів за певними періодами року відповідно до бюджетної класифікації.

Розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету.

Система контролю – це єдність, яка забезпечується повнотою і несуперечливістю законодавчих й інших актів, націленістю діяльності всіх органів контролю на досягнення достовірних результатів ревізій і перевірок на контрольованих напрямках і ділянках, застосуванням при здійсненні контрольних заходів однакових форм і методів контролю.

Слідство – це процесуальні дії, у ході яких встановлюється провина відповідальних посадових, службових осіб у здійсненні тих чи інших порушень, пов'язаних з присвоєнням матеріальних цінностей, безгосподарністю, службовими зловживаннями.

Службове розслідування – це форма контролю дотримання працівниками підприємств, організацій службових обов'язків, а також нормативно-правових актів, які регулюють виробничі відносини.

Спеціаліст – особа, яка залучається до проведення слідчої дії, володіє спеціальними знаннями і навиками та не заінтересована в результатах справи.

Спільні контрольні заходи – це контрольні заходи, які здійснюються одночасно декількома суб'єктами державного

фінансового контролю і мають спільні або взаємопов'язані теми контрольних заходів.

Спостереження (обстеження) – прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик.

Стягнення дорахованих сум податків і зборів (обов'язкових платежів) – це отримання з платника сум, що були недораховані ним і виявлені в процесі податкової перевірки.

Суб'єкт державного фінансового контролю – це державна інституція (орган державної влади і державного управління), яка спрямовує контрольні дії на діяльність іншої особи чи інституції (органу, організації, підприємства), що перебуває у контрольному середовищі.

Супровідна документація – це документація, що складена за результатами контрольних заходів.

Тема контрольного заходу – це визначений суб'єктом державного фінансового контролю зміст конкретного контрольного заходу.

Фактична перевірка передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів.

Фактичний контроль полягає в установленні дійсного реального стану об'єкта лічбою, зважуванням, вимірюванням, лабораторним аналізом та ін.

Фінансова експертиза – метод державного фінансового контролю, який передбачає дослідження і оцінку законодавчих та інших нормативно-правових актів, фінансових та економічних результатів діяльності, підготовку обґрунтованих висновків та

пропозиції для прийняття рішень щодо об'єкта експертного дослідження.

Фінансовий аудит – це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю і аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях.

Формальна перевірка документів – це контроль дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах.

Форми державного фінансового контролю – це способи конкретного вираження та організації контрольних дій на кожному етапі бюджетного процесу, спрямовані на виконання функцій контролю в процесі формування, розподілу та використання фінансових ресурсів держави.

Формування справ за матеріалами закінчених ревізій – це систематизація виконаних документів, що стосуються окремої ревізії, і оформлення їх в одну справу.

Штрафи – це плата в фіксованій сумі у формі відсотків від суми податкового зобов'язання (без врахування пені і штрафних санкцій), що утримується з порушника податкового законодавства, або у сумі кратних чисел неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Штрафи можуть накладатися на громадян, а також як на підприємства (організації, заклади), так і на їх керівників й інших посадових осіб (адміністративні штрафи).

ВИКОРИСТАНА ТА РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Александрович О. О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід. *Теорія та практика державного управління*. 2014. Вип. 4 (47). С. 1–8.

2. Аминова Э. М. Финансовый контроль как функция государственного управления. *Право и управление. XXI век*. 2008. № 4 (9). С. 92–97.

3. Ангеліна А. І. Система органів державного фінансового контролю і нагляду України: проблеми формування. *Економічний часопис XXI-21*. 2013. № 11-12. С. 95–98.

4. Балан А. А. Державний фінансовий контроль у сфері державних закупівель. *Економіка: реалії часу*. 2014. № 5 (15). С. 108–114.

5. Бровченко С. Португальський досвід державного фінансового контролю. *Фінансовий контроль*. 2013. Вип. 2 (85). С. 54–57.

6. Бюджетна система : підруч. / за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина, О. П. Кириленко. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. 624 с.

7. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. (дата звернення: 07.09.2018).

8. Висновки про виконання закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік». URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/412>. (дата звернення: 15.09.2018).

9. Голоядова Т. О Міжнародний досвід вищих органів державного фінансового контролю США, Франції, Великобританії, Німеччини та перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету* 2014. № 11. С. 105–107.

10. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18. Ст. 144.

11. Губанова Т. О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. Вип. 636. С. 99–104.

12. Губанова Т. О. Значення досвіду країн ЄС для подальшого реформування системи державного фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 33. С.14–17.

13. Гупаловська М. Б. Сучасні світові тенденції і моделі організації бюджетного контролю. *Формування ринкових відносин*. 2009. № 11. С. 18–22.

14. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.

15. Дем'янишин В. Г., Погріщук Г. Б. Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 532 с.

16. Деяк Я. Міжнародний і зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю. *Фінансовий контроль*. 2014. № 11. С. 52–57.

17. Деякі питання обслуговування коштів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.08.2016 р. № 523. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/523-2016-п>. (дата звернення: 20.10.2018).

18. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. №1001. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>. (дата звернення: 17.08.2018).

19. Дікань Л. В., Кожушко О. В., Лядова Ю. О. Державний аудит: підруч. / за ред. Л. В. Дікань. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 412 с.

20. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово–економічні аспекти): дис. док. наук з держ. управління: 25.00.02. Нац. акад. держ. управ. при Президентові України. Київ, 2011. 480 с.

21. Дрозд Л. М., Русін В. М. Контроль органів казначейства за витрачанням бюджетних коштів. *Збірник наукових праць Четвертих Всеукраїнських наукових читань пам'яті С.І. Юрія* [м. Тернопіль, 2018 р.]. Тернопіль: Вектор, 2018. С. 67-73.

22. Загальні рекомендації з проведення аудиту, ефективності використання державних коштів: Постанова Колегії Рахункової палати від 12.07.2006 р. № 18-4. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/121>. (дата звернення: 22.09.2018).

23. Звіт про виконання програми візиту делегації спеціалістів державної контрольно-ревізійної служби України та обласних державних адміністрацій до Республіки Польща. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/69439> (дата звернення: 25.09.2018).

24. Звіт Рахункової палати за 2017 р. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16755497/Zvit_RP_2017.pdf?subportal=main. (дата звернення: 06.10.2018).

25. Іваськевич Х. І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. № 11. С. 421–425.

26. Кириленко О. П., Малиняк Б. С., Письменний В. В., Русін В. М. Планування та управління фінансовими ресурсами територіальної громади: навчальний посібник для посадових осіб місцевого самоврядування. Асоціація міст України. К.: ТОВ «ПІДПРИЄМСТВО «ВІ ЕН ЕЙ», 2015. 396 с.

27. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>. (дата звернення: 18.09.2018).

28. Лазарєва Н. Міжнародна практика фінансового контролю. URL: <http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2015/6/18.pdf>. (дата звернення: 23.09.2018).

29. Литвин О. І. Зарубіжний досвід здійснення державного фінансового контролю. *Науковий вісник ЛНУВМБТ ім. С. З. Гжицького*. Том 15. 2013. № 3 (57). С. 251–258.

30. Лімська декларація керівних принципів контролю: Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001. (дата звернення: 17.08.2018).

31. Магурчак Т. П. Фінансовий контроль як функція системи управління. *Молодий вчений*. 2014. № 11 (14). С. 70–75.

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

33. Мамишев В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом. *Фінансовий контроль*. 2003. № 11 С. 126–136.

34. Мельник В. М., Єлізаренко Н. О. Модернізація механізмів фінансового контролю та аудиту як складових антикорупційної політики. Київ, 2017. 318 с.

35. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386>. (дата звернення: 21.09.2018).

36. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затв. Рахунковою палатою від 22.09.2015 р. № 5-5. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Method_rek_fin_audit.pdf. (дата звернення: 09.10.2018).

37. Митний кодекс України. Редакція від 04.07.2018 р., підстава 2464-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. (дата звернення: 07.10.2018).

38. Митний тариф України. Редакція від 01.01.2018 р., підстава 2245-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18#n3>. (дата звернення: 29.09.2018).

39. Місцеві фінанси : підруч. / за ред д.е.н., проф. О. П. Кириленко. 2-е вид., доповн. і перероб. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. 448 с.

40. Муніципальні фінанси : навч. посіб. / за ред д.е.н., проф. О. П. Кириленко. Тернопіль : Астон, 2015. 360 с.

41. Обушна Н. І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. *Вісник НАДУ при Президентіві України*. 2016. № 4. С. 64–71.

42. Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 р. № 361. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>. (дата звернення: 17.09.2018).

43. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. *Економіст*. 2016. №1. С. 31–34.

44. Податкова система: навч. посібник / за заг. ред. доктора економічних наук, професора В. Л. Андрущенка. Київ, 2015. 416 с.

45. Податковий кодекс України. Редакція від 01.09.2018 р., підстава 2440-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення: 15.09.2018).

46. Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 р. Аналітична записка. URL: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkov_i_mehanizmu-f6424.pdf. (дата звернення: 24.10.2018).

47. Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>. (дата звернення: 05.10.2018).

48. Порядок взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України: Спільний наказ Головкиру, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України та Генеральної прокуратури України від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>. (дата звернення: 06.10.2018).

49. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.08.2018 р. № 692. URL:

<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF/sp:max100>. (дата звернення: 15.10.2018).

50. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>. (дата звернення: 15.09.2018).

51. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 р. № 698. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>. (дата звернення: 06.10.2018).

52. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.09.2018 р. № 740. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF>. (дата звернення: 19.10.2018).

53. Пріоритетні напрями роботи Державної казначейської служби України на 2018 рік URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/file/link/387272 /file/PRIORITET2018.PDF?isSpecial=true>. (дата звернення: 16.09.2018).

54. Пріоритетні напрями роботи Державної казначейської служби України на 2019 рік URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/pro-kaznachejstvo/funkciyi-ta-prioritetni-zavdannya/prioritetni-napryami-roboti/2019>. (дата звернення: 16.09.2018).

55. Про EUROSАI. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/328499?cat_id=409 (дата звернення: 20.09.2018).

56. Про INTOSAI. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16733062> (дата звернення: 02.10.2018).

57. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/rada/show/236-2014-%D0%BF/paran11#n11>. (дата звернення: 21.09.2018).

58. Про ефективне використання державних коштів: Постанова Кабінету Міністрів України № 710 від 11.10.2016 р. URL:

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/710-2016-%D0%BF>. (дата звернення: 13.09.2018).

59. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства: Наказ Державної казначейської служби України від 29.12.2012 р. № 394. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va394840-12>. (дата звернення: 16.08.2018).

60. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 р. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п>. (дата звернення: 14.12.2018).

61. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>. (дата звернення: 11.09.2018).

62. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF>. (дата звернення: 18.08.2018).

63. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF/para8#n8>. (дата звернення: 16.09.2018).

64. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 22.06.2012 р. № 758. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>. (дата звернення: 20.09.2018).

65. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>. (дата звернення: 18.09.2018).

66. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12/print>. (дата звернення: 25.09.2018).

67. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. № 1163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1163-2010-п>. (дата звернення: 11.09.2018).

68. Про затвердження Порядку повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 03.09.2013 р. № 787. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1650-13>. (дата звернення: 10.10.2018).

69. Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань: Наказ Міністерства фінансів України від 15.05.2002 р. № 319. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02/print>. (дата звернення: 16.10.2018).

70. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>. (дата звернення: 26.09.2018).

71. Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства: Наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2010 р. № 1370. URL <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z1201-10>. (дата звернення: 08.10.2018).

72. Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України №1691 від 22.12.2011 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12>. (дата звернення: 09.10.2018).

73. Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 27.02.2014 р. № 794-VII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/794-18>. (дата звернення: 17.09.2018).

74. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF>. (дата звернення: 03.10.2018).

75. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. (дата звернення: 28.10.2018).

76. Про Положення про Державну казначейську службу України: затв. Указом Президента України від 13.04.2011 р. № 460/2011. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>. (дата звернення: 14.09.2018).

77. Про Порядок безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.03.2003 р. № 386. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/386-2003-п/print>. (дата звернення: 15.09.2018).

78. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19> (дата звернення: 20.09.2018).

79. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19>. (дата звернення: 22.08.2018).

80. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю КМУ; Розпорядження, Концепція від 10.05.2018 № 310-р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>. (дата звернення: 05.10.2018).

81. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки Кабінетом Міністрів України; Розпорядження, Стратегія від 08.02.2017 № 142-р. URL:

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>. (дата звернення: 02.10.2018).

82. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. № 868. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>. (дата звернення: 07.10.2018).

83. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 р. № 266. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/266-2016-%D0%BF>. (дата звернення: 28.08.2018).

84. Регламент Рахункової палати. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/121> (дата звернення: 26.10.2018).

85. Рекомендації щодо складання та оформлення результатами контрольних заходів: Наказ Рахункової палати від 12.07.2005 р. № 89. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/121>. (дата звернення: 17.10.2018).

86. Реформа ДФСУ: постанови скасовано, але перебудова відбувається. г. Дебет-кредит. Бухгалтерські новини. URL: <https://news.dtkr.ua/taxation/common/46783>. (дата звернення: 30.09.2018).

87. Русін В. Вдосконалення діяльності органів Державної казначейської служби України. *Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах інклюзії та прагматичної реабілітації соціуму* : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. [м. Кам'янець-Подільський, 24-25 квітня 2017 р.]. Кам'янець-Подільський: «Аксіома», 2017 с. 260 с. С.50-52.

88. Русін В. Переваги та недоліки казначейського обслуговування місцевих бюджетів. *Світ фінансів*. 2013. Вип.4. С. 105–115.

89. Русін В. Проблеми казначейського обслуговування бюджетів та шляхи їх вирішення. *Наука й економіка*. 2008. № 3 (11) С. 65–69.

90. Сидоренко Т. В. Виконання контрольних повноважень органами державної казначейської служби. *Казна України*. 2013. № 2. С.34–36.

91. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: монографія / В. Ф. Піхоцький. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. 336 с.

92. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні: монографія / О. А. Шевчук. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 378 с.

93. Стоян В. І., Даневич О. С., Мац М. Й. Казначейська система : підруч. 3-тє вид. змін. й доп. К. : “Центр учбової літератури”, 2014. 868 с.

94. Стоян В. І., Русін В. М. Казначейська система виконання бюджету : навчальний посібник. Тернопіль : Астон, 2015. 372 с.

95. Стратегічні ініціативи розвитку ДФСУ до 2020 року. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/>. (дата звернення: 18.10.2018).

96. Стрекаль О. О. Лімська декларація та її вплив на формування сучасних моделей державного фінансового контролю в країнах ЄС. *Ефективна економіка*. 2016. № 9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5159>. (дата звернення: 17.10.2018).

97. Фіскальні ризики та виклики виконання державного бюджету України у 2018 р. Аналітична записка. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/2967/>. (дата звернення: 25.09.2018).

98. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. 549 с.

99. Шулюк Б. С. Шляхи розвитку державного фінансового контролю в Україні у контексті досвіду економічно розвинутих країн. *Економіка, фінанси, право*. 2018. № 6. С. 25–29.

100. Шулюк Б. С., Петрушка О. В. Проблеми забезпечення фінансово-бюджетної дисципліни в Україні та заходи щодо її підвищення. *Economics and Finance*. 2018. № 9. С. 137–145.

101. Щукін О. М. Контроль у сфері державних закупівель. *Юридична наука*. 2014. № 7. С. 29–38.

Наукове видання

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ У ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ

Навчальний посібник

Підписано до друку 21.12.2018.

Формат 60x 84/16. Гарнітура Times New Roman.

Папір офсетний 70 г/м². Друк електрографічний.

Умов.-друк. арк. 12,44. Обл.-вид. арк. 8,98

Тираж 100 примірників. Замовлення № 12/18/3-45.

Видавець та виготувач:

ФОП Осадца Ю.В

м. Тернопіль, вул. Винниченка, 9/7

тел. (0352) 40-08-12, (0352) 40-00-63, (097) 988-53-23



*Свідоцтво про внесення суб'єкта
видавничої справи до державного
реєстру видавців, виготівників і
розповсюджувачів видавничої продукції
серія ТР № 46 від 07 березня 2013 р.*



ISBN 978-617-7516-94-0



9 786177 516940 >